

# A (IM)PUNIBILIDADE NOS DELITOS PENAIS TRIBUTÁRIOS

uma análise criminológica

Guilherme Sabino Nascimento Sidrônio de Santana  
Jéssica Cavalcanti Barros Ribeiro



**A (IM)PUNIBILIDADE NOS  
DELITOS PENAIS TRIBUTÁRIOS:  
UMA ANÁLISE CRIMINOLÓGICA**

GUILHERME SABINO NASCIMENTO SIDRÔNIO DE SANTANA  
JÉSSICA CAVALCANTI BARROS RIBEIRO

**A (IM)PUNIBILIDADE NOS  
DELITOS PENAIIS TRIBUTÁRIOS:  
UMA ANÁLISE CRIMINOLÓGICA**

1ª Edição

Quipá Editora  
2022

Copyright © Guilherme Sabino Nascimento Sidrônio de Santana e Jéssica Cavalcanti Barros Ribeiro. Todos os direitos reservados.

O conteúdo dos capítulos, os dados apresentados, bem como a revisão ortográfica e gramatical são de responsabilidade de seus autores, detentores de todos os Direitos Autorais, que permitem o download e o compartilhamento, com a devida atribuição de crédito, mas sem que seja possível alterar a obra, de nenhuma forma, ou utilizá-la para fins comerciais.

Conselho Editorial: Me. Adriano Monteiro de Oliveira, Quipá Editora / Dra Anna Ariane Araújo de Lavor (IFCE) / Dra Anny Kariny Feitosa (IFCE) / Dra. Érica P. C. L. Machado (UFRN) / Dra. Harine Matos Maciel (IFCE) / Dra. Patricia Verônica Nunes Carvalho Sobral de Souza (TCE-SE/UNIT).

#### Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

---

S232i Santana, Guilherme Sabino Nascimento Sidrônio de  
A (im)punibilidade nos delitos penais tributários : uma análise criminológica / Guilherme Sabino Nascimento Sidrônio de Santana e Jéssica Cavalcanti Barros Ribeiro. — Iguatu: Quipá Editora, 2022.  
64 p.

ISBN 978-65-5376-046-2

DOI 10.36599/qped-ed1.152

1. Direito penal. 2. Ordem tributária. I. Ribeiro, Jéssica Cavalcanti Barros. II. Título.

CDD 345

---

Elaborada por Rosana de Vasconcelos Sousa — CRB-3/1409

Obra publicada pela Quipá Editora em maio de 2022.

## SUMÁRIO

NOTA INTRODUTÓRIA	06
CAPÍTULO 1. DO PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA E DA SELETIVIDADE DO DIREITO PENAL	07
1.1 SUCESSÃO DE LEIS NO TEMPO	07
1.2 O PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA	12
1.3 O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE NO DIREITO PENAL	15
1.4 A SELETIVIDADE DO SISTEMA CARCERÁRIO	15
1.4.1 DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA	15
1.4.2 SELETIVIDADE PRIMÁRIA OU CRIMINALIZAÇÃO PRIMÁRIA	17
1.4.3 SELETIVIDADE SECUNDÁRIA OU CRIMINALIZAÇÃO SECUNDÁRIA	19
1.4.4 A TEORIA DO “LABELING APPROACH” OU TERIA DO ETIQUETAMENTO	22
1.5 ANÁLISE DO PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA EM CONFRONTO À SELETIVIDADE DO SISTEMA PENAL	23
CAPÍTULO 2. A DEFEITUOSA TUTELA DO ESTADO NA UTILIZAÇÃO DO DIREITO PENAL COMO MECANISMO DE COBRANÇA DE DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS	27
2.1 O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO	27
2.2. CORRENTES QUE TRATAM DO BEM JURÍDICO-PENAL TRIBUTÁRIO	30
2.2.1. CORRENTE PATRIMONIALISTA	30
2.2.2. CORRENTES FUNCIONALISTAS	31
2.3 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E CRIMES PATRIMONIAIS: O TRATAMENTO DIFERENCIADO QUANTO AO RESSARCIMENTO DO DANO	33
2.4 O DIREITO PENAL COMO INSTRUMENTO DE COBRANÇA DE DÍVIDAS DO ESTADO	42
CAPÍTULO 3. A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE ATRAVÉS DO PAGAMENTO DO TRIBUTO: ANÁLISE DE JULGADOS DOS TRIBUNAIS SUPERIORES	45

3.1. OBSERVAÇÕES DA DOUTRINA SOBRE A RELAÇÃO PENAL-TRIBUTÁRIA: DOUTRINA FAVORÁVEL À DESCRIMINALIZAÇÃO DOS TIPOS PENAS TRIBUTÁRIOS	45
3.2. ANÁLISE DE JULGADOS DOS TRIBUNAIS SUPERIORES	47
CONSIDERAÇÕES FINAIS	59
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	60
SOBRE OS AUTORES	63
ÍNDICE REMISSIVO	64

## **NOTA INTRODUTÓRIA**

O conceito de bem jurídico penal ocupa destaque na teoria do crime, utilizando-se o conceito como pressuposto de legitimação da aplicação de penas. Dessa forma, impõe-se limites ao Direito Penal, que é o mais violento mecanismo de controle social. Todavia essa violência do Estado não pode ser absoluta, por isso o Direito Penal é também regido por princípios, especialmente pelo da intervenção mínima, que se subdivide em fragmentariedade e subsidiariedade.

O conceito de “bem jurídico” também se tornou parâmetro para criminalizar condutas, por isso, não pode o Poder Legislativo decidir sobre a descriminalização de tipos penais que garantem a proteção de bens jurídicos com importância constitucional, como é o caso da “ordem Tributária”. Apesar do reconhecimento do bem jurídico na Constituição Federal, resolveu o legislador ordinário descriminalizar delitos fiscais através da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, feito a qualquer tempo.

Ao se prever legalmente a extinção da punibilidade pelo pagamento dos débitos tributários, criou-se uma proteção deficiente ao bem jurídico “Ordem Tributária”. Além disso, trouxe, com o advento de leis nesse sentido, seletividade ao sistema penal. Este livro é um estudo a respeito desse fenômeno, que mais beneficia o infrator do que o inibe a praticar novas condutas lesivas à Ordem Tributária.

## **CAPÍTULO 1**

### **DO PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA E DA SELETIVIDADE DO DIREITO PENAL**

#### **1.1 SUCESSÃO DE LEIS NO TEMPO**

Como fator de sustentação do Estado e de realização, na prática, dos Direitos Fundamentais, a cobrança de tributos é legítima e necessária em um Estado Democrático de Direito, sobretudo porque as pessoas não o pagam de forma voluntária. Ao perceber que é essencial a criminalização de condutas que visam esquivar-se desse dever, surge o Direito Penal Tributário.

O Direito Penal Tributário visa tutelar, para a corrente patrimonialista, o patrimônio dinâmico da fazenda pública (erário); e para a corrente funcionalista, a função que o tributo deveria exercer junto à sociedade, ou seja, as funções financeiras, social e político-econômica desempenhadas pela espécie tributária. São os bens jurídicos protegidos pela norma penal tributária, segundo a doutrina, sendo a corrente patrimonialista a majoritária<sup>1</sup>.

Dessa forma, algumas condutas são previstas como crimes no Código Penal, outras em leis esparsas. São exemplos os arts.168-A, 337-A e 334 do CP, que cuidam da apropriação indébita de contribuições previdenciárias, da sonegação de contribuições previdenciárias e do descaminho, e a Lei nº 8.137/90, que cuida dos crimes contra a Ordem Tributária em geral.

Como Direito Tributário e Penal estão interligados, aos crimes tributários, aplicam-se os princípios próprios do Direito Penal, sobretudo o da legalidade (art. 5º XXIX, CF/88), da irretroatividade da lei penal gravosa (art. 5º, XLV, CF/88), da pessoalidade da pena (art. 5º, XLV, CF/88), da ampla defesa e contraditório (art. 5º, LV, CF/88). Objeto do presente estudo, destaque especial se dará ao princípio da intervenção mínima, que será analisado a fim de verificar se a legislação

---

<sup>1</sup> SISTI, Jaqueline Tortola Ribeiro; TEIXEIRA, Rodrigo Valente Giublin. *Da legitimidade da intervenção Penal na ordem tributária*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. Vol. 23, nº 117. Novembro – Dezembro 2015, páginas 175 a 199.

aplicável aos crimes tributários se coaduna com os princípios informadores do Direito Penal, em especial com este princípio que é investigado.<sup>2</sup>

Após, haverá ponderação entre o Princípio da Intervenção Mínima e a característica da seletividade do sistema penal, buscando refletir se o motivo da extinção da punibilidade dos crimes contra a Ordem Tributária, tão benéfica ao agente, se aproxima mais do Princípio da Intervenção Mínima ou da seletividade do sistema penal. Se analisará também, princípios como o da Proporcionalidade e Isonomia, pois são desdobramentos importantes deste raciocínio.

É cediço que uma gama de leis foi editada para concessão de benefícios aos crimes tributários. A regra geral, para todos os crimes, é o arrependimento posterior, previsto no artigo 16 do CP:

Art. 16 - Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços.

Todavia, para crimes contra a Ordem Tributária (arts, 1º e 2º da Lei nº 8.137/90); apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do CP) e sonegação previdenciária (art. 337-A do CP), o tratamento é diferente. Vide a redação original do artigo 14 do Lei nº 8.1347/90:

Art.14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. (Revogado pela Lei nº 8.383, de 30.12.1991)

A extinção da punibilidade se dava com o pagamento antes do recebimento da denúncia – essa previsão esteve vigente entre os anos de 1990 e 1991. Quatro anos depois, o artigo 34 da Lei nº 9.249/95 assim estabeleceu:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

---

2 SISTI, Jaqueline Tortola Ribeiro; TEIXEIRA, Rodrigo Valente Giublin. *Da legitimidade da intervenção Penal na ordem tributária*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. Vol. 23, nº 117. Novembro – Dezembro 2015, páginas 175 a 199.

Necessário ressaltar que, entre 1990 e 1992, a lei falava apenas no pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, o que oportunizou a discussão se o parcelamento também teria o condão de excluir a punibilidade. A orientação dominante preconizava que o parcelamento também possibilitava a extinção da punibilidade, visto que é uma forma de pagamento. Nesse contexto é que surgiu a Lei nº 10.684/03, dispondo em seu artigo 9º:

Art. 9º: É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

O dispositivo representou inovação concernente à matéria. O parcelamento passou a ser regulamentado de maneira explícita e, segundo a lei, não acarretaria a extinção da punibilidade, mas sim, suspenderia a pretensão punitiva do Estado. Ou seja, a extinção da punibilidade se daria apenas com o pagamento integral dos débitos.

Outrossim, ao contrário do artigo 34 da Lei nº 9.249/95, o §2º, do artigo 9º, da Lei nº 10.684/03, não estabeleceu nenhum limite temporal para o pagamento. Por essa razão, previu-se que o pagamento poderia ser feito a qualquer momento: mesmo após o recebimento da denúncia e, até mesmo, após o trânsito em julgado da ação.<sup>3</sup>

Ponto importante a ser destacado é que a lei estabeleceu que seria suspensão, com o parcelamento do débito fiscal, a pretensão punitiva do Estado, e não a pretensão executória. Pretensão punitiva é a pretensão do Estado de submeter o sujeito a um processo para que, ao final, seja condenado; enquanto que a pretensão executória diz respeito a concretizar a condenação do executado através do cumprimento da pena após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória.

---

<sup>3</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8ª Edição. São Paulo, Saraiva: 2017, página 496.

Portanto, para a extinção da punibilidade, o pagamento poderia ser feito até o trânsito em julgado da sentença condenatória, eis que, a partir desse momento, não haveria mais a pretensão punitiva, mas sim a pretensão executória. Acrescente-se que o pagamento para a extinção da punibilidade seria válido não apenas para crimes tributários, mas também para eventuais crimes “meio”.

Com a edição do artigo 83, §1º e §2º da Lei nº 9.430/93 (alterados pela Lei nº 12.382/2011) é estabelecido um novo regramento em relação a presente matéria (consequência do parcelamento em relação aos crimes tributários):

§1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

Certo que uma das hipóteses de revogação se dá quando a lei posterior aborda exatamente a mesma matéria de lei anterior. Por esse ângulo, a alteração pela Lei nº 12.382/2011, tacitamente, ocasionou a revogação do artigo 9º da Lei 10.684/03, principalmente, porque trata de idêntico assunto, mas de maneira diversa. Dessa forma, o Superior Tribunal de Justiça possui este mesmo entendimento:

Tendo a Lei 12.382/2011 previsto, no artigo seu 6º, que a suspensão da pretensão punitiva estatal ocorre apenas quando há o ingresso no programa de parcelamento antes do recebimento da denúncia, consideram-se revogadas as disposições em sentido contrário, notadamente o artigo 9º da Lei 10.684/2003. 2. Na própria exposição de motivos da Lei 12.382/2011, esclareceu-se que a suspensão da pretensão punitiva estatal fica suspensa “durante o período em que o agente enquadrado nos crimes a que se refere o art. 83 estiver incluído no parcelamento, desde que o requerimento desta transação tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal”. 3. Por conseguinte, revela-se ilegítima a pretensão da defesa, no sentido de que a persecução penal em tela seja suspensa em decorrência do parcelamento dos tributos devidos após o acolhimento da inicial. (...). (STJ, 5ª Turma, HC 278.248/SC, Rel. Min. Jorge Mussi, j. 12/08/2014).

A modificação manteve a previsão de que o parcelamento suspenderia a pretensão punitiva, mas estabeleceu limite temporal para que isso aconteça: o recebimento da denúncia. Tal fenômeno é um exemplo de *novatio legis in pejus*, e

por isso, essa novidade somente é válida para os crimes cometidos após a vigência da Lei nº 12.382/2011. O doutrinador Paulsen, do mesmo modo, assim diz sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito fiscal:

Ainda que o agente tenha deixado de parcelar o débito até o recebimento da denúncia ou que tenha deixado de cumpri-lo até o final, será possível obter a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito. Isso porque a Lei nº 12.381/11 só alterou a regra para o parcelamento, não para o pagamento puro e simples. Continua vigendo o art. 9º, §2º da Lei nº 10.684/03, no sentido de que extingue-se a punibilidade quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórias”. Antes ou depois do recebimento da denúncia, antes ou após a condenação, antes ou após o trânsito em julgado, enfim, a qualquer tempo, o pagamento tem efeito extintivo da punibilidade.<sup>4</sup>

O Supremo Tribunal Federal, de igual maneira, também já decidiu que o pagamento do débito fiscal a qualquer tempo extingue a punibilidade do crime:

Em conclusão de julgamento, o Plenário, por maioria, acolheu embargos de declaração e declarou extinta a punibilidade de parlamentar apenado pela prática dos crimes de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária (CP, art. 168-A, § 1º, I, e art. 337-A, III, c/c o art. 71, caput, e art. 69). O embargante alegava que o acórdão condenatório omitira-se sobre o entendimento desta Corte acerca de pedido de extinção de punibilidade pelo pagamento integral de débito fiscal, bem assim sobre a ocorrência de prescrição retroativa da pretensão punitiva do Estado — v. Informativos 650, 705 e 712. Preponderou o voto do Ministro Luiz Fux, que deu provimento aos embargos. No tocante à assertiva de extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário, realizado após o julgamento, mas antes da publicação do acórdão condenatório, reportou-se ao art. 69 da Lei 11.941/2009 (“Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórias, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento”). Sublinhou que eventual inconstitucionalidade do preceito estaria pendente de exame pela Corte, nos autos da ADI 4273/DF. Entretanto, haja vista que a eficácia do dispositivo não estaria suspensa, entendeu que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, extinguiria a punibilidade do crime tributário, a teor do que já decidido pelo STF (HC 81929/RJ, DJU de 27.2.2004). Asseverou que, na aludida disposição legal, não haveria qualquer restrição quanto ao momento ideal para realização do pagamento. Não caberia ao intérprete, por isso, impor restrições ao exercício do direito postulado. Incidiria, dessa maneira, o art. 61, caput, do CPP (“Em qualquer fase do processo, o juiz, se reconhecer extinta a punibilidade, deverá declará-lo de ofício”). Observou, ainda, que a repressão penal nos crimes contra a ordem tributária seria forma reforçada de execução fiscal. Na sequência, o Ministro Dias Toffoli ressaltou que a lei

---

4 PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8ª Edição. São Paulo, Saraiva: 2017, página 496.

privilegiaria o recebimento do valor devido pelo contribuinte, em detrimento da imposição de pena corporal. Alertou que a Corte não poderia agir de modo a restringir a aplicabilidade de norma despenalizadora — a condicionar o pagamento a determinado marco temporal —, sob pena de extrapolar sua atribuição constitucional. Ressalvou entendimento de que o pagamento integral promovido mesmo após o trânsito em julgado da condenação implicaria a extinção da punibilidade. O Ministro Marco Aurélio subscreveu a orientação segundo a qual o direito penal funcionaria como método coercitivo ao recolhimento de tributos. Ademais, se o título condenatório ainda não ostentaria irrecorribilidade e o débito estaria satisfeito, a punibilidade estaria extinta. O Ministro Celso de Mello enfatizou que a circunstância de ordem temporal da sucessão de leis penais no tempo revelar-se-ia apta a conferir aplicabilidade, no caso, às disposições contidas no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/2003.

Com efeito, se os crimes contra a Ordem Tributária (arts, 1º e 2º da Lei nº 8.137/90), apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do CP) e sonegação previdenciária (art. 337-A do CP), forem praticados entre 2003 e 2011, serão abarcados pelo artigo 9º da Lei nº 10.684/03. Se os crimes forem cometidos após a vigência da Lei nº 12.382/11, o sujeito somente conseguirá a suspensão da pretensão punitiva com o parcelamento, se o fizer até o recebimento da denúncia. Contudo, o pagamento do débito tributário, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado.

## **1.2 O PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA**

A penalização de condutas ínfimas contribui para a criminalidade. Por isso, é essencial a seleção de bens jurídicos a serem protegidos, dentre os tantos existentes. Dito isso, podemos definir o Princípio da Intervenção Mínima ou da necessidade como sendo aquele que legitima a intervenção penal apenas quando a criminalização de um fato constitui meio indispensável para a proteção de determinado bem ou interesse. Esse bem ou interesse não pode ser protegido por outros ramos do ordenamento jurídico, detentores de punições mais amenas, como o Direito Civil, Administrativo, Tributário etc. Nesse sentido, o doutrinador Masson aduz sobre a intervenção mínima:

A intervenção mínima tem como destinatários principais o legislador e o intérprete do direito. Àquele, recomenda moderação no momento de eleger as condutas dignas de proteção penal, abstendo-se de incriminar qualquer comportamento. Somente deverão ser castigados aqueles que não puderem ser contidos por outros ramos do direito.<sup>5</sup>

O Princípio da Intervenção Mínima atua como limite político-criminal do *ius puniendi* (direito de punir do Estado). Limite este, coerente com o modelo de Estado aqui assumido: o Estado Constitucional, proclamador de Direitos e Garantias Fundamentais, e que busca o maior bem-estar com o menor custo social.

Mesmo não sendo princípio expresso e consagrado no texto constitucional brasileiro, a Intervenção Mínima se impõe ao legislador, ao intérprete e ao aplicador da lei, pois, trata-se de um instrumento informador da política criminal adotada. Tal entendimento é corroborado pelo seguinte precedente do Superior Tribunal de Justiça:

“1. A missão do Direito Penal moderno consiste em tutelar os bens jurídicos mais relevantes. Em decorrência disso, a intervenção penal deve ter o caráter fragmentário, protegendo apenas os bens jurídicos mais importantes e em casos de lesões de maior gravidade. 2. O princípio da insignificância, como derivação necessária do princípio da intervenção mínima do Direito Penal, busca afastar de sua seara as condutas que, embora típicas, não produzam efetiva lesão ao bem jurídico protegido pela norma penal incriminadora. 3. Trata-se, na hipótese, de crime em que o bem jurídico tutelado é a Administração Pública, tornando irrelevante considerar a apreensão de 70 bilhetes de metrô, com vista a desqualificar a conduta, pois o valor do resultado não se mostra desprezível, porquanto a norma busca resguardar não somente o aspecto patrimonial, mas moral da Administração. 4. Ordem denegada” (STJ, HC 50863/PE, 6ª T., Rel. Min. Hélio Quaglia Barbosa, j. 4-4-2006, DJ 26-6-2006, p. 216).

Do Princípio da Intervenção Mínima decorrem outros dois: o da Fragmentariedade e o da Subsidiariedade. Assim, os recursos punitivos devem ser limitados, em primeiro lugar, a bens jurídicos fundamentais imprescindíveis para a sociedade e para o desenvolvimento individual ou coletivo no contexto social, dignos de proteção através da pena; e, em segundo lugar, a condutas que se configuram em ataques graves e intoleráveis no meio comunitário.

---

5 MASSON, Cléber Rogério. *Direito Penal: parte geral*. 13ª Edição. Editora Forense: Rio de Janeiro, 2019, página 42.

Com efeito, pode-se afirmar o caráter fragmentário do Direito Penal, o qual não deve sancionar todas as condutas lesivas de bens ou valores, mas tão somente às condutas mais graves e mais perigosas praticadas contra os bens mais relevantes. Masson leciona sobre a fragmentariedade do Direito Penal:

Em conclusão, fragmentariedade emana de fragmento: no universo da ilicitude, somente alguns blocos, alguns poucos fragmentos constituem-se em ilícitos penais. Pensemos em uma visão noturna: o céu representaria a ilicitude em geral: as estrelas seriam os ilícitos penais.<sup>6</sup>

Além disso, o Direito Penal também tem caráter subsidiário. Significa dizer que a atuação do Direito Penal é cabível unicamente quando os outros ramos do direito e os demais meios estatais de controle social falharem no controle da ordem pública.

Em outras palavras, a subsidiariedade enquanto legitimação democrática do Direito Penal impede sua aplicação como primeira opção na resolução do conflito, agindo como “*ultima ratio*” ou “soldado de reserva”, quando meios menos invasivos de liberdade individual não forem suficientes. O Superior Tribunal de Justiça, em 2011, decidiu de maneira a evidenciar este caráter do Direito Penal:

PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS. FURTO DE ÁGUA VITIMANDO A COMPANHIA DE ABASTECIMENTO. RESSARCIMENTO DO PREJUÍZO ANTES DO OFERECIMENTO DA DENÚNCIA. COLORIDO MERAMENTE CIVIL DOS FATOS. CARÊNCIA DE JUSTA CAUSA. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. VIABILIDADE. 1. O Direito Penal deve ser encarado de acordo com a principiologia constitucional. Dentre os princípios constitucionais implícitos figura o da subsidiariedade, por meio do qual a intervenção penal somente é admissível quando os demais ramos do direito não conseguem bem equacionar os conflitos sociais. In casu, tendo-se apurado, em verdade, apenas um ilícito de colorido meramente contratual, relativamente à distribuição da água, com o equacionamento da questão no plano civil, não se justifica a persecução penal. 2. Ordem concedida para trancar a ação penal n. 0268968-47.2010.8.19.0001, da 36.ª Vara Criminal da Comarca da Capital do Rio de Janeiro. (HC 197.601 /RJ, rel. Min Maria Thereza de Assis Moura, 6ª turma, j. 28.06.2011, noticiado no informativo 479 STJ)

---

<sup>6</sup> MASSON, Cléber Rogério. *Direito Penal: parte geral*. 13ª Edição. Editora Forense: Rio de Janeiro, 2019, página 44.

### **1.3 O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE NO DIREITO PENAL**

No Direito Penal, a Proporcionalidade é princípio constitucional implícito, desdobramento lógico do mandamento da individualização da pena, e divide-se em proibição do excesso (Übermassverbot) e proibição de proteção deficiente (Untermassverbot)<sup>7</sup>.

A proibição do excesso (Übermassverbot) visa frear o poder punitivo do Estado. Trata-se de um modelo normativo que obedece à estrita legalidade voltado a minimizar a violência e maximizar a liberdade, impondo limites à função punitiva do Estado. Por sua vez, a proibição de proteção deficiente (Untermassverbot) é o revés da proibição do excesso, quando o Estado não legisla acerca de um determinado direito fundamental, desprotegendo-o, e não evita a impunidade.

Nesse sentido, há violação do Princípio da Proporcionalidade, sobretudo da proibição de proteção deficiente (Untermassverbot), pois a norma penal tributária está protegida de forma deficiente<sup>8</sup>.

### **1.4 A SELETIVIDADE DO SISTEMA CARCERÁRIO**

#### **1.4.1 DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA**

O sistema Carcerário/penal precisa ser coerente, isto é, ter seu próprio arcabouço principiológico. Podemos citar, como integrantes do sistema de justiça criminal do Brasil, o princípio da Intervenção Mínima e o da Igualdade. Assim, assevera-se que, atualmente, o Direito Penal passou a deter a função de proteger Direitos e Garantias Fundamentais. Para reforçar tal ideia, leciona Busato:

O Estado de Direito está associado ao princípio da legalidade; o Estado social está associado à necessidade social da intervenção penal e, como tal, justificado pelo princípio da intervenção mínima, vale dizer, pelo condicionamento de intervir somente onde é necessário; e o Estado Democrático se identifica com o princípio da culpabilidade, porquanto a

7 DIAS, Jean. *A proibição do excesso (Übermassverbot) e a proibição de proteção deficiente (Untermassverbot) no direito penal*. Acesso em: <>. Acessado em 28 de setembro de 2019.

8 DIAS, Jean. *A proibição do excesso (Übermassverbot) e a proibição de proteção deficiente (Untermassverbot) no direito penal*. Acesso em: <>. Acessado em 28 de setembro de 2019.

ideia de pôr o Estado a serviço da defesa dos interesses do cidadão significa respeitá-lo individualmente e limitar a intervenção estatal à efetiva atuação culpável do sujeito.<sup>9</sup>

Com efeito, o doutrinador Baratta propõe uma revisão do Sistema de Justiça Penal, ponderando uma visão de Direitos e Garantias fundamentais e do sistema constitucionalista: aplicando a política de integral proteção de Direitos Fundamentais ao Direito Penal<sup>10</sup>.

É certo que Direito Penal e Constituição encontram-se interligados a despeito do ideal de concretização de Direitos e Garantias Fundamentais. Por isso, a Constituição surge como de observância obrigatória para se punir. A leitura constitucional do Direito Penal determina sua adjetivação como promovedor da liberdade individual contra violência/crimes.

Sabemos que há bens jurídicos protegidos e tutelados pelo Direito. Uma conduta que ameaça esses bens, merece ser severamente punida, tanto que é papel do Direito Penal proteger os bens de maior importância para a sociedade.

Com efeito, o Direito Penal se transforma de punitivo a promovedor da liberdade; porque, é no âmbito do Direito Penal que se definem os limites da intervenção e o respeito à isonomia. Toda eleição de indivíduos feita de forma discriminatória pelo Sistema Penal significa afronta à democracia<sup>11</sup>.

Mas, percebe-se a distorção de tal discurso isonômico através da falácia da igualdade no Sistema Penal. De acordo com Baratta, o Direito Penal privilegia as classes dominantes na medida em que seleciona quais bens jurídicos serão tutelados através do princípio da fragmentariedade:

No que se refere à seleção dos bens protegidos e dos comportamentos lesivos, o 'caráter fragmentário' do direito penal perde a ingênua justificação baseada sobre a natureza das coisas, ou sobre a idoneidade técnica de certas matérias, e não de outras, para ser objeto do controle penal. Estas justificações são uma ideologia que cobre um fato de que o direito penal tende a privilegiar os interesses das classes dominantes, e a imunizar do processo de criminalização comportamentos socialmente danosos típicos dos indivíduos a elas pertencentes, e ligados funcionalmente à existência da acumulação capitalista, e tende a dirigir o

9 BUSATO, Paulo César. *Direito Penal, parte geral*. 2ª Edição. Editora Atlas: São Paulo, 2015, página 22.

10 BARATTA, Alessandro. *Criminologia Crítica e Crítica do Direito Penal: introdução à sociologia do direito penal*. 6ª Edição. 4ª Reimpressão. Tradução: Juarez Cirino dos Santos. Editora Revan: Instituto Carioca de Criminologia. Rio de Janeiro, 2017, página 21.

11 BARATTA, Alessandro. *Criminologia Crítica e Crítica do Direito Penal: introdução à sociologia do direito penal*. 6ª Edição. 4ª Reimpressão. Tradução: Juarez Cirino dos Santos. Editora Revan: Instituto Carioca de Criminologia. Rio de Janeiro, 2017, páginas 183 a 190.

processo de criminalização, principalmente, para formas de desvio típicas das classes subalternas.<sup>12</sup>

Como maneira de se (re)produzir o poder, o Direito Penal tende a garantir os interesses das classes economicamente dominantes, voltando a criminalização para os comportamentos das camadas sociais subalternas. Vejamos o que diz Busato:

Assim, não basta estabelecer o reconhecimento de uma agressão a um bem jurídico para o reconhecimento da presença de um delito e a consequente intervenção do direito Penal. É necessário que essa agressão seja a um bem jurídico fundamental para o desenvolvimento individual e que esse ataque seja grave o suficiente para justificar a intervenção penal.<sup>13</sup>

De tal maneira, o Direito Penal é etiquetador e reproduzidor das desigualdades sociais. É também seletivo, e possui uma classe social específica e certa a qual dirige a repressão estatal: a menos favorecida economicamente.

Essa seletividade se evidencia de duas maneiras. No plano abstrato, pelo legislador, quando escolhe comportamentos a serem tipificados e posteriormente, punidos (seletividade primária). No plano concreto, quando do tratamento diversificado dos órgãos estatais voltados à criminalidade: Polícia, Ministério Público e Poder Judiciário, (seletividade secundária), dependendo da classe econômica do réu<sup>14</sup>.

#### **1.4.2 SELETIVIDADE PRIMÁRIA OU CRIMINALIZAÇÃO PRIMÁRIA**

Ao se analisar a criminalização primária do sistema penal, o foco é o ato de sancionar uma lei penal, em sentido material, que tipifica a conduta a ser adjetivada de criminosa, e permite a punição de determinados indivíduos. Através do Poder Legislativo, o sistema político-criminal elege dadas condutas para rotular de criminosas, com a consequente negligência de outros comportamentos, muitas vezes de maior dano social. Crimes nada mais são do que figuras elencadas pelo

12 BARATTA, Alessandro. *Criminologia Crítica e Crítica do Direito Penal: introdução à sociologia do direito penal*. 6ª Edição. 4ª Reimpressão. Tradução: Juarez Cirino dos Santos. Editora Revan: Instituto Carioca de Criminologia. Rio de Janeiro, 2017, página 165.

13 BUSATO, Paulo César. *Direito Penal: parte geral*. 2ª Edição. Editora Atlas: São Paulo, 2015, página 59.

14 HOFFMANN, Henrique; FONTES, Eduardo. *Criminologia*. 2ª ed. Salvador: Juspodivm, 2018, página 213.

legislador para integrar a legislação penal. A seletividade ou criminalização primária, então, é concretizada nesse momento de escolha dos comportamentos tidos por contrários à norma<sup>15</sup>.

A seleção das condutas para configurar a lista de delitos assume vertente ideológica. O legislador, ao elaborar a lei penal, traz para a vida social seus valores para estabelecer o que merece ser punido.<sup>16</sup>

O tipo de sociedade é outro fator, dos quais comportamentos serão considerados delitos em determinado tempo, momento e lugar. De igual forma à moralidade, o delito é variável no tempo e no espaço, não existindo o “crime” como uma realidade ontológica, em si mesmo. É bom citar Busato nesse momento:

E essa seleção de bens jurídicos e de níveis de gravidade de ataque, feita pelo direito penal é denominada “fragmentariedade”. A fragmentariedade é, portanto, uma característica do princípio da intervenção mínima.<sup>17</sup>

Para prosseguir o raciocínio, é verdade que não há fatos em si mesmo constituídos com a natureza de crimes. Crime nada mais é que o comportamento humano que os poderosos decidiram que merecia ser punido<sup>18</sup>.

Ao refletir sobre como a norma penal é criada, é certo que não há uma natureza própria do que é crime, mas sim que o criminoso é o imposto pelo grupo detentor de poder econômico.

Não é correto estabelecer o estelionato ou o aborto como crimes naturais. São comportamentos moralmente visto como errados, porque em um determinado momento da história de um país, aqueles detentores do poder social asseguraram, com os instrumentos legais, seus interesses consideraram que era importante reprimir tais condutas.

Delito é aquele comportamento rotulado como tal pela escolha do legislador. Analisando o fenômeno de construção/eleição de delitos, Baratta, em sua obra

---

15 HOFFMANN, Henrique; FONTES, Eduardo. *Criminologia*. 2ª ed. Salvador: Juspodivm, 2018, página 213.

16 MOREIRA, Reinaldo Daniel. *Notas sobre a seletividade do Sistema Penal*. Acesso em <>. Acessado em: 5 de outubro de 2019.

17 BUSATO, Paulo César. *Direito Penal: parte geral*. 2ª Edição. Editora Atlas: São Paulo, 2015, página 59

18 HOFFMANN, Henrique; FONTES, Eduardo. *Criminologia*. 2ª ed. Salvador: Juspodivm, 2018, página 213.

“*Criminologia Crítica e Crítica do Direito Penal*: introdução à sociologia do direito penal”, diz que o rótulo recai principalmente nos menos favorecidos economicamente:

As maiores chances de ser selecionado para fazer parte da “população criminosa” aparecem, de fato, concentrados nos níveis mais baixos da escala social (subproletariado e grupos marginais). A posição precária no mercado de trabalho (desocupação, subocupação, falta de qualificação profissional), e defeitos de socialização familiar e escolar, que são características dos indivíduos pertencentes aos níveis mais baixos, e que na criminologia positivista e em boa parte da criminologia liberal contemporânea são indicados como as causas da criminalidade, revelam ser, antes, conotações sobre a base das quais o status de criminoso é atribuído.<sup>19</sup>

A certeza da seletividade arraigada na estrutura do Sistema Penal, é a percepção de que as condutas características das classes economicamente favorecidas são basicamente imunes à punição, e a maior severidade na punição das condutas típicas daqueles menos favorecidos.

De igual maneira, o tratamento dado à criminalidade da elite, embora por vezes de grande prejuízo social, tende a ser mais suave que a da média da população em geral.<sup>20</sup>

### **1.4.3 SELETIVIDADE SECUNDÁRIA OU CRIMINALIZAÇÃO SECUNDÁRIA**

Como apontado anteriormente, a criminalização primária reflete o gosto da legislação penal em punir com rigor os delitos típicos das classes economicamente desfavorecidas, deixando isentos de punição as atividades próprias das classes dominantes. Quando criminaliza as condutas das classes dominantes, o faz concedendo muitas benesses aos possíveis agentes. Busato traz o seguinte pensamento:

Em resumidas contas, é possível dizer que o princípio da intervenção mínima não se prende exclusivamente ao bem jurídico, ao seu valor objetivo intrínseco, econômico ou não, nem tampouco às características pessoais do agente, eis que os princípios penais não podem ser cunhados

<sup>19</sup> BARATTA, Alessandro. *Criminologia Crítica e Crítica do Direito Penal*: introdução à sociologia do direito penal. 6ª Edição. 4ª Reimpressão. Tradução: Juarez Cirino dos Santos. Editora Revan: Instituto Carioca de Criminologia. Rio de Janeiro, 2017, página 165.

<sup>20</sup> MOREIRA, Reinaldo Daniel. *Notas sobre a seletividade do sistema penal*. Acesso em: <<http://re.granbery.edu.br/artigos/MzU1.pdf>>. Acessado em: 28 de setembro de 2019.

com o deliberado propósito de agravar ainda mais a discriminação que já é intrínseca ao processo de criminalização e conformação de suas regras.<sup>21</sup>

Quando em vigor a lei penal, emerge a possibilidade de manifestação da chamada seletividade secundária. Essa seletividade se concretiza no momento em que o Estado, detentor do *jus puniendi*, utiliza esse poder, durante a persecução penal, investigando, processando, e, por fim, condenando ao cumprimento de uma sanção penal. Convém lembrar:

O Direito Penal não é uma solução para todos os males, não é a única forma de controle social jurídico, nem tampouco a é a única forma de intervenção à disposição do Estado. A intervenção penal deve ficar reservada para as hipóteses em que falharam os outros mecanismos de defesa social. Ao direito Penal não podemos atribuir, de maneira exclusiva ou principal, a tarefa de redução da criminalidade, que pode ser mais amplamente atendida ou diminuída por outros meios de controle social.<sup>22</sup>

É nesse sentido que o Direito Penal concretamente revela seu caráter eminentemente seletivo, pois seleciona os comportamentos desviantes dos menos favorecidos e os pune com maior rigidez, fazendo cair por terra o ideal de igualdade perseguido pela Constituição Federal.

É evidente a seletividade, ao observar a atuação das agências estatais no controle repressivo-punitivo. A realidade aduz que aqueles que são efetivamente punidos pelo sistema repressivo estatal são, predominantemente, integrantes das camadas sociais inferiores.

Baratta, estudando os fundamentos do Sistema Penal, relata a incongruência da igualdade no Direito Penal, concluindo: a um, que o Direito Penal pune os indivíduos de maneira desigual e fragmentária. A dois, denuncia que a lei penal é desigual, seja porque o status de criminoso é distribuído de maneira desforme entre os indivíduos, a depender do seu estamento:

Os mecanismos de criminalização secundária acentuam ainda mais o caráter seletivo do direito penal. No que se refere à seleção dos indivíduos, o paradigma mais eficaz para a sistematização dos dados da observação é o que assume como variável independente a posição ocupada pelos indivíduos na escala social.<sup>23</sup>

21 BUSATO, Paulo César. *Direito Penal: parte geral*. 2ª Edição. Editora Atlas: São Paulo, 2015, página 65

22 BUSATO, Paulo César. *Direito Penal: parte geral*. 2ª Edição. Editora Atlas: São Paulo, 2015, página 60.

Dessa forma, o mencionado doutrinador parte da premissa de que, para se entender a criminalidade, deve-se analisar o Sistema Penal que a combate através da ação das instâncias oficiais de repressão, como a Polícia, o Ministério Público, o Poder Judiciário, etc. A atividade desses órgãos acaba por distribuir, de forma a taxar o rótulo de criminoso entre os indivíduos, dependendo de fatores econômico-sociais.

No Direito Penal, o Princípio da Isonomia é violado não apenas quando a lei distingue pessoas, mas também quando a autoridade pública promove uma aplicação distintiva (arbitrária) dela.

O tratamento dispensado ao indivíduo pelas instâncias penais, se fundam em preconceitos e concepções daqueles que trabalham operando a punição penal. Assim, o Sistema Penal tem por alvos de punição, os desprivilegiados, fazendo cair os pilares isonômicas do ideal de justiça.

Embora o discurso legitimador do Direito Penal seja fundado na igualdade, isto não representa a realidade. A punição e o tratamento dispensado pelo Sistema Penal aos indivíduos atendem, sobretudo, a fatores de índole socioeconômica. O Direito Penal, tanto em sua criação legislativa como em sua operacionalização prática, tem por clientela os que integram as camadas desprivilegiadas da população, os excluídos, os marginalizados do processo de distribuição dos bens sociais.

Tal constatação faz transparecer, a exigência de uma filtragem e releitura do Direito Penal à luz dos princípios constitucionais de um Estado Democrático de Direito, sobretudo, da exigência de igual tratamento de todos perante a lei, bem como a necessidade de sua aproximação coma justiça ideal, abandonando práticas que impliquem afronta ao princípio da isonomia.<sup>24</sup>

---

23 BARATTA, Alessandro. *Criminologia Crítica e Crítica do Direito Penal: introdução à sociologia do direito penal*. 6ª Edição. 4ª Reimpressão. Tradução: Juarez Cirino dos Santos. Editora Revan: Instituto Carioca de Criminologia. Rio de Janeiro, 2017, página 165.

24 MOREIRA, Reinaldo Daniel. *Notas sobre a seletividade do sistema penal*. Acesso em: <<http://re.granbery.edu.br/artigos/MzU1.pdf>>. Acessado em: 28 de setembro de 2019.

#### 1.4.4 A TEORIA DO “*LABELING APPROACH*” OU TERIA DO ETIQUETAMENTO

Como vertente da criminologia da reação social, que estuda os processos de criação de normas penais, sociais e comportamentos desviantes, tem-se também a teoria do “*Labeling Approach*” (conhecida ainda como “interacionismo simbólico” e “teoria do etiquetamento/da rotulação”), para a qual a intervenção da justiça na esfera criminal pode acentuar a criminalidade. Esta teoria surgiu nos Estados Unidos na década de 60, e tem sua gênese na obra de Émile Durkheim, e tem Howard Becker como um de seus principais autores.

Os teóricos que desenvolveram os pressupostos do *Labeling Approach* entendem que a prisão é um meio que constitui condições favoráveis para a criação de mais criminosos, eis que coloca diversos indivíduos, que cometeram variados crimes, em contato. Diante disso, pode-se afirmar que a criminalidade é criada pelo próprio controle social.

A partir do momento em que comete uma infração penal, o sujeito sofre um processo de estigmatização, que dificulta a reinserção do criminoso à sociedade, pois afeta a percepção que o indivíduo tem sobre si (havendo um mergulho no papel desviado), além de gerar receio e rejeição social, pois é fato que a comunidade é resistente em aceitar novamente o indivíduo etiquetado. A descrença na recuperação do indivíduo desviado impede que ele mude, dificultando a decisão de trilhar caminhos lícitos. A intervenção do sistema penal, em vez de ressocializar, acaba consolidando a identidade desviante do sujeito (estigma) e seu ingresso/manutenção na carreira criminosa<sup>25</sup>.

Nessa esteira, o *Labeling Approach* se apresenta como negação ao princípio da isonomia. De fato, as camadas mais baixas da sociedade, quando cometem delitos, são etiquetadas com adjetivos pejorativos que se tornam uma “marca” que o criminalizado carrega pela vida, ao contrário do que ocorre na criminalidade econômico financeira, em que os indivíduos não são vistos desta forma, como “malfeitores ou bandidos”.

---

25 HOFFMANN, Henrique; FONTES, Eduardo. *Criminologia*. 2ª ed. Salvador: Juspodivm, 2018, página 147.

## **1.5 ANÁLISE DO PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA EM CONFRONTO À SELETIVIDADE DO SISTEMA PENAL**

Infrações à legislação tributária implicam, via de regra, em sanções administrativas. Contudo, o legislador também criminaliza determinadas condutas que apresentam especial caráter ofensivo, exigindo repressão mais intensas, dando ensejo, inclusive, à aplicação de penas privativas de liberdade. Está-se diante do Direito Penal Tributário, ramo do Direito Penal que é utilizado apenas como forma de compelir o contribuinte a pagar o tributo, afrontando os princípios norteadores do Direito Penal, uma vez que o pagamento do crédito a qualquer tempo, como critério objetivo, exclui a punibilidade, conforme entendem o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal:

O pagamento integral do débito tributário, a qualquer tempo, até mesmo após o trânsito em julgado da condenação, é causa de extinção da punibilidade do agente, nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/2003. (STJ. 5ª Turma.HC 362478-SP, Rel. Min. Jorge Mussi, julgado em 14/9/2017 Info 611).

O pagamento integral do débito tributário, a qualquer tempo, até mesmo após o trânsito em julgado da condenação, é causa de extinção da punibilidade do agente, nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/2003. (STF. 2ª Turma. RHC 128245, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 23/08/2016)

Desse modo, ao contrário do Direito Penal comum, não se analisa nenhum critério subjetivo, como o dolo ou culpa de se esquivar desse pagamento.

Aos crimes tributários, aplicam-se os princípios próprios do Direito Penal, o que afronta o Princípio da Intervenção Mínima e da Proporcionalidade, eis que se criminaliza uma conduta que poderia ser suficientemente punida pelo próprio Direito Tributário, através de suas multas e demais mecanismos de repreensão. Outrossim, reitera-se o caráter seletivo do Direito Penal, tornando-o instrumento que pune os menos favorecidos e beneficia as elites (praticantes da criminalidade econômico-financeira). Assim, todas as legislações, com exceção da legislação de 1991, que trouxeram a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento

do tributo, sem considerar o desvalor da ação criminosa, ou o dolo do agente em fraudar o fisco, afrontam o Princípio da Intervenção Mínima.

Apesar das diversas alterações legislativas em torno desta matéria ao longo dos anos, podemos verificar que o interesse do fisco, quando da criminalização da sonegação fiscal, continuou residindo na coerção do contribuinte ao pagamento do crédito tributário, e apenas isso. Em sua ânsia de arrecadar tributos, o Estado acaba por operar uma inversão de valores jurídicos essenciais, privilegiando interesses arrecadatários, em detrimento do respeito aos princípios do Direito Penal, pois a mesma lei que criminaliza a sonegação fiscal cria mecanismos para que a pena não seja, de fato, aplicada, conferindo-se um efeito simbólico à pena. Existe uma real dificuldade em se punir quem pratica crimes desse jaez. Sob esse viés, o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal julgam, de forma reiterada e pacífica, que o pagamento do tributo gera a extinção de punibilidade:

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONDENAÇÃO TRANSITADA EM JULGADO.

PAGAMENTO DO TRIBUTO. CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ARTIGO 9º, § 2º, DA LEI 10.684/2003. COAÇÃO ILEGAL CARACTERIZADA. CONCESSÃO DA ORDEM DE OFÍCIO.

1. Com o advento da Lei 10.684/2003, no exercício da sua função constitucional e de acordo com a política criminal adotada, o legislador ordinário optou por retirar do ordenamento jurídico o marco temporal previsto para o adimplemento do débito tributário redundar na extinção da punibilidade do agente sonegador, nos termos do seu artigo 9º, § 2º, sendo vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite.

2. Não há como se interpretar o referido dispositivo legal de outro modo, senão considerando que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado.

3. Como o édito condenatório foi alcançado pelo trânsito em julgado sem qualquer mácula, os efeitos do reconhecimento da extinção da punibilidade por causa que é superveniente ao aludido marco devem ser equiparados aos da prescrição da pretensão executória.

4. Habeas corpus não conhecido. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade do paciente, com fundamento no artigo 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003.

(HC 362.478/SP, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, STJ, julgado em 14/09/2017, DJe 20/09/2017)

EMENTA Recurso ordinário em habeas corpus. Apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 1º, I, CP). Condenação. Trânsito em julgado. Pagamento do débito tributário. Extinção da punibilidade do agente. Admissibilidade. Inteligência do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03. Precedentes. Ausência de comprovação cabal do pagamento. Recurso parcialmente provido para, afastado o óbice referente ao momento do

pagamento, determinar ao juízo das execuções criminais que declare extinta a punibilidade do agente, caso venha a ser demonstrada, por certidão ou ofício do INSS, a quitação do débito. 1. Tratando-se de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 1º, I, CP), o pagamento integral do débito tributário, ainda que após o trânsito em julgado da condenação, é causa de extinção da punibilidade do agente, nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03. Precedentes. 2. Na espécie, os documentos apresentados pelo recorrente ao juízo da execução criminal não permitem aferir, com a necessária segurança, se houve ou não quitação integral do débito. 3. Nesse diapasão, não há como, desde logo, se conceder o writ para extinguir sua punibilidade. 4. De toda sorte, afastado o óbice referente ao momento do pagamento, cumprirá ao juízo das execuções criminais declarar extinta a punibilidade do agente, caso demonstrada a quitação do débito, por certidão ou ofício do INSS. 5. Recurso parcialmente provido. (RHC 128245, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, STF, julgado em 23/08/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016)

Se a conduta do indivíduo é tão grave que merece tipificação penal, sem haver a aplicação do Princípio da Intervenção Mínima, não há motivos para estabelecer uma norma despenalizante sem qualquer critério subjetivo de avaliação. O mesmo entendimento possui o professor Streck, segundo ele explana em seu artigo de opinião “*Em Pindorama, furtar R\$ 100 é mais grave que sonegar R\$ 19.999!*”:

Qual é o recado que o Estado (*lato sensu*) dá? Tributos até R\$ 20 mil não vale a pena pagar, por duas razões: a uma, o governo não cobrará, porque não vale a pena; a duas, porque, se não vale a pena cobrar, também não vale a pena processar criminalmente; é o que se chama “insignificância diferida” ou “insignificância por efeito colateral”. Uma pergunta: está sobrando dinheiro no governo federal? Os procuradores que tratam disso não se insurgem? Lembro a todos que no Brasil tem uma coisa — que pode até não ter importância — que se chama Constituição. E tem outra coisa chamada “controle difuso”. E mais ainda: *ninguém é obrigado a cumprir ordens flagrantemente ilegais*. E a tal Portaria o é, pois não? Queria ver uma Portaria do Ministério da Justiça dizendo que furtos quetais não deveriam ser perseguidos... Todos diriam: céus, que inconstitucionalidade. Pois é!<sup>26</sup>

É indubitável que o Sistema Penal-Tributário, como hoje está posto é flagrantemente contrário ao Princípio da Intervenção Mínima, o qual exige que somente aquelas infrações que atentem gravemente aos interesses do erário devem ser elevadas à categoria de ilícitos criminais, infrações de gravidade tamanha, para as quais não caberia qualquer forma especial de extinção da punibilidade. Também viola o Princípio da Proporcionalidade, uma vez que a proteção é

<sup>26</sup> STRECK, Lênio. *Em Pindorama, furtar R\$ 100 é mais grave que sonegar R\$9.999!* Acesso em: <>. Acessado em: 28 de setembro de 2019.

insuficiente, pois a afronta ao bem jurídico estará perdoada com o pagamento integral do débito, e não haverá mais nenhuma consequência para quem praticou a ação.

## CAPÍTULO 2

### A DEFEITUOSA TUTELA DO ESTADO NA UTILIZAÇÃO DO DIREITO PENAL COMO MECANISMO DE COBRANÇA DE DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS

#### 2.1 O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Inicialmente, convém diferenciar o Direito Tributário Penal do Direito Penal Tributário. Quando se fala em Direito Tributário Penal, refere-se ao ramo do Direito Tributário que versa sobre aplicação de sanções extrapenais às condutas lícitas, sejam elas de caráter administrativo ou tributário. O art. 136 do CTN assim dispõe a respeito:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Percebe-se, pela leitura do dispositivo, que para o Direito Tributário Penal não há necessidade de comprovação de dolo do agente, o que, no Direito Penal, é inadmissível.

Por seu turno, o Direito Penal Tributário é ramificação do Direito Penal que trata sobre os crimes contra a Ordem Tributária, objeto do presente estudo. É ramo do Direito Penal, portanto, se sujeita a todas as regras e princípios desse, mormente os expostos no primeiro capítulo do presente estudo. Sobre isso pondera BALTAZAR JÚNIOR:

Esse conjunto forma o chamado direito penal tributário, ou seja, o conjunto de normas de natureza penal que sancionam práticas relacionadas à violação de natureza tributária, que não deve ser confundido com o direito tributário penal, cujo objeto são as sanções de ordem administrativo-tributária.<sup>27</sup>

---

27 BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes Federais*. 11ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2017, página 796.

Nas tipificações descritas como crimes contra a Ordem Tributária, estão estipuladas as ações humanas que violam a Ordem Tributária, buscando-se salvaguardar o regime e a política tributária do Estado.

Sobre a natureza jurídica do Direito Penal Tributário, no magistério dos doutrinadores Lovatto e Sousa, quatro são as vertentes teóricas, quais sejam: as teorias administrativa, tributária, dualista e, por fim, penalista.<sup>28</sup>

A teoria administrativa estabelece que o delito fiscal integra todas as características do ilícito administrativo, então, o Direito Penal Tributário também trataria de infrações administrativas. Assim, as ações delituosas reguladas pelo Direito Penal Tributário, ofendem também normas meramente instrumentais, não havendo ofensa a bens jurídicos fundamentais, daí a sua natureza administrativa.

Outrossim, as consequências da prática de ilícitos tributários, pelo viés da teoria administrativa, devem ser apenas penas pecuniárias, nunca as privativas de liberdade.

Segundo a teoria tributarista, o Direito Tributário possui uma unidade que impede a sua separação em ramos do conhecimento, autônomos. O ramo autônomo seria o Direito Penal Tributário, parte integrante dessa unidade, e a tipificação, a conseqüente cominação de penas, seria mera derivação do poder tributário do Estado. Sob a visão dessa teoria, o Direito Penal Tributário, por natureza, seria um Direito Tributário Penal, e não o contrário, na medida em que tem predominância tributárias, e não penal <sup>29</sup>.

Com efeito, estabelece a teoria dualista, uma ponderação entre a teoria administrativa e a penal, entendendo que os delitos fiscais são ora de natureza criminal, ora de natureza administrativa. A perspectiva dessa vertente teórica é a de que existem infrações fiscais que violam interesses essenciais da vida em sociedade e, por possuírem relevância ética, se afastam das violações

---

28 LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes tributários: aspectos criminais e processuais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. p. 26-29.

SOUSA, Susana Aires de. *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 241-255.

29 LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes tributários: aspectos criminais e processuais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. p. 26-29.

SOUSA, Susana Aires de. *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 241-255.

administrativas comuns. De outro modo, existem infrações que precisam de intervenção penal e devem se situar no âmbito da ilicitude administrativa, apenas.

Finalmente, existe a corrente teórica que impõe o Direito Penal Tributário como direito dotado de predomínio penal em sua natureza. Para tal teoria, o Direito Penal Tributário é um Direito Penal especial. A lei penal especial tipifica o que é ofensivo à Ordem Tributária, assim surge o Direito Penal Tributário. No entanto, essas normas se submetem totalmente às garantias e aos princípios previstos no Código Penal.

Nesse diapasão, o Direito Penal Tributário seria um ramo do Direito Penal estanco do Direito Tributário, já que não sanciona com penas as tipificações do Código Tributário, mas apenas aquelas previstas em normas penais especiais. Vale dizer que a legislação pátria adota a corrente penalista, de modo que os delitos fiscais, no Brasil, se submetem às normas e os princípios do Direito Penal e Processual Penal <sup>30</sup>.

Esclarecida a sua natureza, pode-se concluir que, em que pese algumas particularidades, ontologicamente o delito penal tributário não se diferencia do delito penal comum. O direito penal tributário é, dessa forma, no entendimento de Emerson Lima Pinto, "*o conjunto de normas que regulam os delitos tributários e as respectivas sanções*", sendo certo que o adjetivo "*tributário pretende apenas dizer que as normas penais, que fazem parte da disciplina matriz, colocam sob sua tutela matéria tributária*"<sup>31</sup>.

Convém lembrar que, os delitos contra a Ordem Tributária fazem parte dos chamados "crimes do colarinho branco", denominação atribuída aos delitos praticados por aqueles que possuem status social elevado, criada pelo sociólogo Sutherland, em sua teoria da associação diferencial, assim:

Contudo, a teoria da associação diferencial de Sutherland não se concentra unicamente nas associações que determinam a criminalidade das classes baixas. Foi o autor quem introduziu o termo white-collar crime (crime de colarinho branco) no mundo acadêmico – em discurso intitulado *The white collar criminal*, proferido à American Sociological Society (Sociedade

30 LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes tributários: aspectos criminais e processuais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. p. 26-29.

SOUSA, Susana Aires de. *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 241-259.

31 PINTO, Emerson de Lima. *A criminalidade econômico-tributária: a (des)ordem da lei e a lei da (des)ordem*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 26-34.

Americana de Sociologia), como seu presidente, em 1939 –, que seria pouco a pouco incorporado à linguagem científica nos Estados Unidos e em vários outros países, a exemplo da França (crime en col blanc), da Itália (criminalità in colletti bianchi) e da Alemanha (Weisse-KragenKriminalität). O seu ensaio sobre o crime de colarinho branco, no universo da Criminologia, publicado em 1949, foi a sensação editorial daquela década.<sup>32</sup>

Por todo o exposto, observa-se que o Direito Penal Tributário é um ramo da Ciência Penal que normatiza, estuda e aplica sanções àquelas condutas que agridem ao Sistema Tributário Nacional e são dignas de tutela penal.

A sanção é a pena privativa de liberdade, e a proteção é feita pela tipificação precisa de comportamentos, positivos ou negativos, que se traduzem no não cumprimento das obrigações do cidadão, contribuinte, para com o Estado, o Fisco, digno também de estudos na seara da criminologia.

## **2.2. CORRENTES QUE TRATAM DO BEM JURÍDICO-PENAL TRIBUTÁRIO**

### **2.2.1. CORRENTE PATRIMONIALISTA**

A escolha dos bens jurídicos a serem tutelados possui como norte a Constituição Federal, que exerce duas funções: a de orientar o legislador, ao eleger valores considerados indispensáveis à manutenção da sociedade e a de impedir que esse mesmo legislador, com a suposta finalidade protetiva de bens, proíba ou imponha determinados comportamentos, violando direitos fundamentais atribuídos a toda pessoa humana. Assim determina Sisti e Teixeira:

Pois bem, no início do tratamento penal à ordem tributária, a doutrina especializada filiava-se à noção patrimonialista pura do bem jurídico protegido, de acordo com a qual os crimes tributários possuem a finalidade de defesa dos interesses do Estado ligados à arrecadação dos tributos, de forma que o bem lesado pela sonegação constitui o próprio crédito tributário oriundo do fato gerador verificado na realidade.<sup>33</sup>

32 FERRO, Ana Luísa Almeida. *SUTHERLAND – A TEORIA DA ASSOCIAÇÃO DIFERENCIAL E O CRIME DE COLARINHO BRANCO*. In: DE JURE - REVISTA JURÍDICA DO MINISTÉRIO PÚBLICO DE MINAS GERAIS. Ministério Público do Estado de Minas Gerais. n. 11 (jul./dez. 2008). Belo Horizonte: Ministério Público do Estado de Minas Gerais, 2008, páginas 144 a 167.

33 SISTI, Jaqueline Tortola Ribeiro; TEIXEIRA, Rodrigo Valente Giublin. *Da legitimidade da intervenção Penal na ordem tributária*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. Vol. 23, nº 117. Novembro – Dezembro 2015, páginas 175 a 199.

Com efeito, o que se protege é o interesse estatal na obtenção de receitas e o resguardo patrimonial em si, independentemente de sua finalidade ou destinação.

As doutrinas modernas patrimonialistas ressaltam os valores e princípios gerais que regem o Sistema Tributário Nacional, especialmente o de justiça fiscal. De acordo com essa visão, não se trata de lesões ao patrimônio individualmente considerado, mas a interesses transindividuais relacionados com a atuação econômica e social do Estado.

Podemos salientar que, sob uma concepção patrimonial, é insuficiente o grau de lesividade da conduta individual da fraude fiscal perante a grandeza do bem jurídico patrimônio público, em que um ato fraudulento do contribuinte é quase insignificante perante a magnitude do patrimônio estatal.

### **2.2.2. CORRENTES FUNCIONALISTAS**

De forma preliminar, é preciso conceituar o significado da corrente funcionalista para a Teoria do Delito. O Funcionalismo consiste em um movimento da atualidade, sendo corrente doutrinária que visa analisar qual a função do Direito Penal. Embora não haja consenso acerca de suas subdivisões, destacam-se dois pensamentos importantes: O Funcionalismo teleológico e o Funcionalismo sistêmico.

Segundo o funcionalismo teleológico ou moderado, que tem como principal doutrinador Claus Roxin, a função do Direito Penal é a proteção de bens jurídicos, que são aqueles valores indispensáveis à convivência harmônica em sociedade, valendo-se, principalmente, de medidas de Política Criminal.

Por sua vez, aduz o funcionalismo sistêmico ou radical, defendido pelo pensador Gunther Jackobs, que a função do Direito Penal é proteger a sua norma, significa resguardar o sistema, mostrando que o direito escrito existe e não pode ser violado. É de se concluir que quando o Direito Penal é chamado a atuar, o bem jurídico protegido já fora violado, por esse motivo que seu objetivo precípua não pode ser a tutela de bens jurídicos, mas sim a garantia de validade do sistema. Essa corrente abriu espaço para que surgisse o Direito Penal do Inimigo. Cunha escreveu o seguinte:

No direito Penal Brasileiro, prevalece o juízo de que a norma Penal serve, efetivamente para assegurar bens jurídicos (teoria iniciada por Birnbaum, em 1834), e não para assegurar a ela mesma, sem desconsiderar o seu objetivo indireto (ou mediato): o controle social e a limitação do *ius puniendi*, poder punitivo estatal.<sup>34</sup>

De forma a se contrapor à concepção patrimonialista, surgem as correntes funcionalistas, que se assentam no repúdio à noção de lesão ao patrimônio, recorrendo à intensa conexão entre a tutela penal e os propósitos reconhecidos modernamente aos tributos em um Estado de Direito.

O primeiro viés funcionalista defende ser a Ordem Tributária em si o bem jurídico tutelado pela lei penal. Desta forma, os crimes tributários são vistos como violação do sistema fiscal como um todo, constitucionalmente respaldado pelos princípios de justiça fiscal, progressividade e capacidade contributiva. Esse pensamento é reforçado pela nomenclatura adotada pela Lei 8.137/1990 que designa como crimes contra a ordem tributária os delitos ali previstos.

Reputa-se que o tributo é importante instrumento de intervenção na economia, tanto para a regulação da produção, distribuição e consumo de bens e serviços, quanto os meios de intervenção do Estado na Ordem Econômica e a prestação dos serviços públicos.

Assim, a violação nas formas de obtenção de receitas tributárias, acarretaria violação dos elementos integrantes da economia nacional.

O segundo viés funcionalista reputa como bem protegido pelos tipos penais as funções do tributo. Considera-se essencial na formulação da teoria do bem jurídico-penal tributário as diversas funções desempenhadas pelo tributo no Estado Social e Democrático de Direito. Os adeptos desta teoria perseguem um bem jurídico que consiga conjugar as funções financeira, social e político-econômica desempenhadas pela espécie tributária.

Outra concepção funcionalista é a que alega ser o tributo um meio que permite a realização de um fim. Os recursos obtidos junto à economia privada permitem ao Estado subsistir e atuar. Assim, o dever de pagar impostos constitui um pressuposto de existência e funcionamento do Estado, o qual se apresenta indispensável ao reconhecimento e à efetivação dos Direitos Fundamentais de

---

<sup>34</sup> CUNHA, Rogério Sanches. *Manual de direito penal: parte geral*. 4ª Edição. Salvador, Juspodivm, 2016, página 35.

seus cidadãos. Neste sentido, o bem jurídico tutelado seria o próprio sistema tributário.

De fato, para consecução dos serviços públicos essenciais, como educação, saúde, segurança, que reclamam uma resposta afirmativa do aparelho estatal, é mister o emprego de verbas públicas.

Assim, a primeira razão de ser da intervenção penal está na garantia dos ingressos tributários, necessários à manutenção do próprio Estado. Proteger a capacidade econômica pública em um contexto de Estado Social e Democrático de Direito representa preservar o poder de ingerência do governo na realidade social, sempre em busca dos objetivos traçados em sua Carta Política.

Desta forma, prevalece a concepção funcionalista, de acordo com a qual o bem jurídico tributário há de ser o elemento que permite o cumprimento das funções tanto fiscal como extrafiscal do Estado Social e Democrático de Direito. A condição concreta sem a qual resta ameaçado o exercício das políticas fiscais, econômicas e sociais instituídas pelos governos democraticamente eleitos. Assim, considera-se como bem jurídico tutelado pelo Direito Penal o próprio Sistema Tributário, concernente à correta arrecadação, à justa distribuição dos ônus sociais e à direção econômica implantada pelo Estado na sua função de intervenção na economia e conformação do mercado a certos parâmetros constitucionais. Como mecanismo de formação de receita e de implemento das metas socioeconômicas definidas pela Constituição, o sistema responsável por gerir os ingressos fiscais passa a ser concebido como um valor transindividual apto a ser tutelado penalmente.

### **2.3 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E CRIMES PATRIMONIAIS: O TRATAMENTO DIFERENCIADO QUANTO AO RESSARCIMENTO DO DANO**

Como regra geral, o Direito Penal prevê como consequência da reparação do dano apenas o abrandamento da sanção. Tal regra é o arrendimento posterior, disciplinado no art. 16 do Código Penal, consistindo em causa especial de diminuição de pena.

Tal diminuição de pena incide somente nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente. É a literalidade do artigo 16 do Código Penal.

A seu turno, a atenuante genérica prevista no art. 65, III, b, do Código Penal incide nos crimes contra o patrimônio, sempre que forem cometidos com violência/grave ameaça à pessoa, ou se a reparação do dano ocorrer de forma posterior ao recebimento da denúncia.

Todavia, nos crimes tributários, a reparação integral do dano produz consequência distinta: a extinção da punibilidade.

É verdade que há tratamento diferenciado nos crimes tributários em relação aos outros crimes, sobretudo os que atingem o patrimônio de particulares ou até mesmo o patrimônio público.<sup>35</sup> Esse tratamento diferenciado é colocado de modo brilhante por Ferro:

Outra estratégia dos homens de negócios em prol da salvaguarda de suas reputações é o seu esforço no sentido de uma implementação diferente das leis a eles aplicáveis, mediante substituições dos procedimentos cabíveis por outros menos estigmatizantes, posto que não desejam ser presos por policiais, nem ser forçados ao comparecimento perante uma corte penal, ou tampouco ser condenados pelo cometimento de delitos.<sup>36</sup>

Nos delitos tributários, é certo que o dano social é incrivelmente maior que nos crimes patrimoniais, pois o bem juridicamente protegido pertence a todos/coletividade (erário, arrecadação tributária ou a própria ordem tributária), e não apenas um indivíduo.<sup>37</sup>

Havendo falta de isonomia no tratamento dispensado aos citados delitos, e tratamento mais benéfico para os crimes tributários, cujos efeitos repercutem em

---

35 JUNIOR, João Carlos Hanger. *A INSIGNIFICÂNCIA COMO SINTOMA DA CRISE DOGMÁTICA DO DIREITO PENAL E SUA AUTONOMIA NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. Vol. 23, nº 117. Novembro – Dezembro 2015, páginas 17 a 50.

36 FERRO, Ana Luísa Almeida. *SUTHERLAND – A TEORIA DA ASSOCIAÇÃO DIFERENCIAL E O CRIME DE COLARINHO BRANCO*. In: DE JURE - REVISTA JURÍDICA DO MINISTÉRIO PÚBLICO DE MINAS GERAIS. Ministério Público do Estado de Minas Gerais. n. 11 (jul./dez. 2008). Belo Horizonte: Ministério Público do Estado de Minas Gerais, 2008, páginas 144 a 167.

37 JUNIOR, João Carlos Hanger. *A INSIGNIFICÂNCIA COMO SINTOMA DA CRISE DOGMÁTICA DO DIREITO PENAL E SUA AUTONOMIA NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. Vol. 23, nº 117. Novembro – Dezembro 2015, páginas 17 a 50.

toda a sociedade, contrapondo-se aos delitos que atingem apenas um ou alguns indivíduos.<sup>38</sup>

Mister se faz ressaltar que extinguir a punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado é injusto, pois tal benesse não é dada em crimes semelhantes e tão menos graves.

Assim, aquele que comete um crime menos grave não é favorecido pela extinção da punibilidade, mas de uma redução da pena, consequência mais severa.

O benefício concedido à criminalidade de colarinho-branco traduz a impunidade dos mais favorecidos economicamente, ainda que seus crimes causem muito maior impacto à sociedade. Assevera o professor STRECK:

De todo modo, talvez isso seja assim porque nenhum de nós, do andar de cima, tem amigos ladrões. No máximo, temos amigos sonegadores e lavadores, disfarçados no meio das festas que frequentamos. Questão de classe social (ou de estamentos, diria Faoro). Ninguém diz: “— Ah, meu amigo foi processado por ter furtado um botijão de gás”. Isso é para a gente que não usa botas. Nós, que usamos cano longo (Sete Léguas), estamos imunes a isso. Mas há várias situações do tipo: “— Ah, um amigo acaba de receber *habeas corpus* porque sonegou tributos, mas ficou ao abrigo de uma Portaria do Ministério da Fazenda”. Bingo!<sup>39</sup>

Ao dispensar o Estado de parcela da arrecadação tributária, haverá a diminuição de receita, perda importante para os investimentos sociais, como educação, cultura, segurança pública, assistência social, o que acarreta aumento de marginalização social e criminalidade.

Enquanto isso, os homens “de negócios” permanecem intocados pela justiça penal, sem privações, pois possuem todo o acesso ao que o dinheiro pode comprar:

Os homens de negócios, leciona o doutrinador, não se vêem como enquadrados no estereótipo do criminoso ainda quando violam a lei. Por outro lado, usualmente pensam em si mesmos como violadores da lei – um eufemismo, sem dúvida –, contudo o fazem com orgulho, jactando-se, em suas relações particulares, pela prática de tais violações, porque a lei e não a sua infringência é que lhes parece reprovável. São apoiados por seus colegas nas violações em causa, o que lhes assegura uma consciência que

38 JUNIOR, João Carlos Hanger. *A INSIGNIFICÂNCIA COMO SINTOMA DA CRISE DOGMÁTICA DO DIREITO PENAL E SUA AUTONOMIA NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. Vol. 23, nº 117. Novembro – Dezembro 2015, páginas 17 a 50.

39 STRECK, Lênio. *Em Pindorama, furtar R\$ 100 é mais grave que sonegar R\$9.999!* Acesso em: <>. Acessado em: 28 de setembro de 2019.

geralmente não lhes incomoda. O sentimento de vergonha pelas práticas de negócios desleais, quando existente, parece reservado, com maior frequência, aos homens de negócios mais jovens, por não terem assimilado ainda, completamente, a mentalidade e as atitudes peculiares ao reino dos negócios.<sup>40</sup>

A sociedade jurídica é compassiva com os criminosos de colarinho branco, também nos efeitos da reparação do dano e em outros aspectos, como, por exemplo, na utilização do Princípio da Insignificância, a doutrina e a jurisprudência dão tratamento diferenciado para tais criminosos, com mais benefícios.<sup>41</sup>

Com a publicação da Portaria do Ministério da Fazenda nº 75, de 29/03/2012, na qual o Ministro da Fazenda determinou que não fossem ajuizadas execuções fiscais contra a Fazenda Nacional de valores consolidados abaixo dos R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Essa portaria exasperou o valor considerado insignificante para fins de execução fiscal. Agora, abaixo de 20 mil reais, não interessa à Fazenda Nacional executar (antes esse valor era 10 mil reais e tinha como base o art. 20 da Lei nº 10.522/2002,).

Diante dessa Portaria, defende-se a tese de que o novo parâmetro para análise da insignificância penal nos crimes tributários passou de 10 mil reais (de acordo com o art. 20 da Lei nº 10.522/2002) para 20 mil reais (com base na Portaria Ministério da Fazenda nº 75). Atualmente ambos os tribunais superiores, Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça acolhem esse entendimento:

HABEAS CORPUS. DIREITO PENAL. DESCAMINHO. VALOR INFERIOR AO ESTIPULADO PELO ART. 20 DA LEI 10.522/2002. PORTARIAS 75 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. ORDEM CONCEDIDA.

1. A pertinência do princípio da insignificância deve ser avaliada considerando-se todos os aspectos relevantes da conduta imputada.
2. Para crimes de descaminho, considera-se, para a avaliação da insignificância, o patamar de R\$ 20.000,00, previsto no art 20 da Lei n.º

40 FERRO, Ana Luísa Almeida. *SUTHERLAND – A TEORIA DA ASSOCIAÇÃO DIFERENCIAL E O CRIME DE COLARINHO BRANCO*. In: DE JURE - REVISTA JURÍDICA DO MINISTÉRIO PÚBLICO DE MINAS GERAIS. Ministério Público do Estado de Minas Gerais. n. 11 (jul./dez. 2008). Belo Horizonte: Ministério Público do Estado de Minas Gerais, 2008, páginas 144 a 167.

41 JUNIOR, João Carlos Hanger. *A INSIGNIFICÂNCIA COMO SINTOMA DA CRISE DOGMÁTICA DO DIREITO PENAL E SUA AUTONOMIA NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. Vol. 23, nº 117. Novembro – Dezembro 2015, páginas 17 a 50.

10.522/2002, atualizado pelas Portarias 75 e 130/2012 do Ministério da Fazenda. Precedentes.

3. Na espécie, aplica-se o princípio da insignificância, pois o descaminho envolveu elisão de tributos federais que perfazem quantia inferior ao previsto no referido diploma legal.

4. Ordem concedida.

(STF - Acórdão Hc 120617 / Pr - Paraná, Relator(a): Min. Rosa Weber, data de julgamento: 04/02/2014, data de publicação: 20/02/2014, 1ª Turma)

PENAL. HABEAS CORPUS. CRIME DE DESCAMINHO. VALOR SONEGADO INFERIOR AO FIXADO NO ART. 20 DA LEI 10.522/2002, ATUALIZADO PELAS PORTARIAS 75/2012 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. RETROATIVIDADE DA NORMA MAIS BENÉFICA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. PRECEDENTES. ORDEM CONCEDIDA. I - Nos termos da jurisprudência deste Tribunal, o princípio da insignificância deve ser aplicado ao delito de descaminho quando o valor sonegado for inferior ao estabelecido no art. 20 da Lei 10.522/2002, atualizado pelas Portarias 75/2012 e 130/2012 do Ministério da Fazenda, que, por se tratar de normas mais benéficas ao réu, devem ser imediatamente aplicadas, consoante o disposto no art. 5º, XL, da Carta Magna. II - Ordem concedida para restabelecer a sentença de primeiro grau, que reconheceu a incidência do princípio da insignificância e absolveu sumariamente o ora paciente com fundamento no art. 397, III, do Código de Processo Penal.

(HC 122213, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 27/05/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-113 DIVULG 11-06-2014 PUBLIC 12-06-2014)

Incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a teor do disposto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias n. 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda.

STJ. 3ª Seção. REsp 1.709.029/MG, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, julgado em 28/02/2018 (recurso repetitivo).

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PENAL. DESCAMINHO. FUNDAMENTOS INSUFICIENTES PARA REFORMAR A DECISÃO AGRAVADA. VALOR DO TRIBUTO ILUDIDO PARA FINS DE INSIGNIFICÂNCIA. MANUTENÇÃO DO PARÂMETRO DE R\$ 10.000,00 (DEZ MIL REAIS). INAPLICABILIDADE DA PORTARIA N. 75/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. VIOLAÇÃO A DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REGIMENTAL IMPROVIDO.

1. O agravante não apresentou argumentos capazes de infirmar os fundamentos que alicerçaram a decisão agravada, razão que enseja a negativa de provimento ao agravo regimental.

2. A Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial n. 1.409.973/SP, firmou entendimento no sentido de não ser possível a aplicação do parâmetro de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) trazido na Portaria n. 75/2012 do Ministério da Fazenda para reconhecer a insignificância nos delitos de descaminho, haja vista, num primeiro momento, a impossibilidade de se alterar lei em sentido estrito por meio de portaria.

3. Não foi a lei que definiu ser insignificante, na seara penal, o descaminho de valores até dez 10.000,00 (dez mil reais), foram os julgados dos Tribunais Superiores que definiram a utilização do referido parâmetro, que, por acaso, está expresso em lei, não sendo correto, portanto, fazer referida vinculação de forma absoluta, ou seja, toda vez que for modificado o patamar para ajuizamento de execução fiscal estaria alterado o valor considerado bagatela.

4. A alteração dos valores que justificam a instauração de execução fiscal é definida dentro dos critérios da conveniência e oportunidade da administração pública, o que inviabiliza a aplicação do mesmo entendimento no âmbito penal.

5. A apreciação de suposta violação de preceitos constitucionais não é possível em recurso especial, porquanto a matéria é reservada pela Carta Magna ao Supremo Tribunal Federal.

6. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STJ - Acórdão Agrg no Aresp 331852 / Pr, Relator(a): Min. Marco Aurélio Bellizze, data de julgamento: 11/02/2014, data de publicação: 18/02/2014, 5ª Turma)

Com efeito, é de difícil compreensão os motivos que se aplicam o princípio da insignificância aos delitos de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137/1990 e arts. 168-A, § 1º, I, e 337-A, ambos do CP), levando-se em conta unicamente o patamar de R\$ 20.000,00 da lesão causada, e não é adotado igual tratamento no caso de delitos de estelionato contra o Estado, pois os bens jurídicos tutelados em ambos é o erário, nesse sentido:

EMENTA Habeas corpus. Penal. Estelionato praticado contra a Previdência Social. Artigo 171, § 3º, do Código Penal. Princípio da insignificância. Inaplicabilidade. Elevado grau de reprovabilidade da conduta praticada, o que não legitima a aplicabilidade do postulado. Ordem denegada. 1. A aplicação do princípio da insignificância, de modo a tornar a conduta atípica, carece, entre outros fatores, além da pequena expressão econômica do bem objeto de subtração, de um reduzido grau de reprovabilidade da conduta do agente. 2. Ainda que se admitisse como norte para aferição do relevo material da conduta praticada pelo paciente a tese de que a própria Fazenda Pública não promove a execução fiscal para débitos inferiores a R\$ 10.000 (dez mil reais) - Lei nº 10.522/02 -, remanesceria, na espécie, o alto grau de reprovabilidade da conduta praticada. Esse fato, por si só, não legitimaria a aplicabilidade do postulado da insignificância. 3. Paciente que, após o falecimento de terceiro, recebeu indevidamente, no período de junho de 2001 a fevereiro de 2003, o benefício de prestação continuada a ele devido, causando prejuízo ao INSS na ordem de R\$ 4.000,00 (quatro mil reais). 4. Esse tipo de conduta contribui negativamente com o déficit previdenciário do regime geral, que alcança, atualmente, expressivos 5,1 bilhões de reais. Não obstante ser ínfimo o valor obtido com o estelionato praticado, à luz do déficit indicado, se a prática de tal forma de estelionato se tornar comum, sem qualquer repressão penal da conduta, certamente se agravaria a situação dessa prestadora de serviço fundamental à sociedade, responsável pelos pagamentos das aposentadorias e dos demais benefícios dos trabalhadores brasileiros. Daí porque se afere como elevado o grau de reprovabilidade da conduta praticada. 5. Segundo a jurisprudência da Corte

“o princípio da insignificância, cujo escopo é flexibilizar a interpretação da lei em casos excepcionais, para que se alcance o verdadeiro senso de justiça, não pode ser aplicado para abrigar conduta cuja lesividade transcende o âmbito individual e abala a esfera coletiva” (HC nº 107.041/SC, Primeira Turma, de minha relatoria, DJe de 7/10/11). 6. Ordem denegada.

(HC 111918, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 29/05/2012, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-122 DIVULG 21-06-2012 PUBLIC 22-06-2012)

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ESTELIONATO CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INAPLICABILIDADE. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N.º 83 DA SÚMULA DO STJ.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM EM CONSONÂNCIA COM A ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL DESTA CORTE SUPERIOR. 1. O aresto objurgado alinha-se a entendimento assentado neste Sodalício no sentido de que cuidando-se de estelionato praticado contra entidade de direito público, inviável se mostra o reconhecimento do crime de bagatela, independentemente dos valores obtidos indevidamente pelo agente, haja vista a maior reprovabilidade de sua conduta, que atenta contra o patrimônio público, a moral administrativa e a fé pública, situação que atrai o óbice do Verbete Sumular n.º 83/STJ, também aplicável ao recurso especial interposto com fundamento na alínea a do permissivo constitucional.

2. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no AREsp 627.891/RN, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 17/11/2015, DJe 25/11/2015)

Outrossim, importante observação encontrada nos estudos desenvolvidos por Sutherland é a demonstração que a conduta dos criminosos de colarinho-branco não está subjugada à punição e estigmatização da mesma forma que a criminalidade comum: O criminoso do colarinho branco não é marginalizado.

O que o autor destaca, com especial atualidade, é para o fato de a danosidade social (desvalor do resultado) e desvalor da ação ser sobremaneira mais ofensivo que o da criminalidade comum. É imperioso destacar nesse sentido:

Como terceiro ponto, está a realidade de que o homem de negócios violador das leis reguladoras do mundo dos colarinhos brancos habitualmente não perde status entre seus colegas, cujas reações são muitas vezes de admiração pelas práticas do smart man. O princípio geral costumeiramente invocado é o da violação do código legal não implicar necessariamente a violação do código dos negócios, de maneira que a perda de prestígio está vinculada à infração do código de negócios e não à infração do código legal, salvo quando coincidentes.<sup>42</sup>

42 FERRO, Ana Luísa Almeida. *SUTHERLAND – A TEORIA DA ASSOCIAÇÃO DIFERENCIAL E O CRIME DE COLARINHO BRANCO*. In: DE JURE - REVISTA JURÍDICA DO MINISTÉRIO PÚBLICO

Para a constatação simples da espantosa atualidade dessa afirmação, basta analisar o tratamento jurídico dispensado ao arrependimento posterior e à extinção da punibilidade nos crimes contra a Ordem Tributária, bem como a atual posição da nossa Corte Suprema no tocante à aplicação do Princípio da Insignificância ao crime de descaminho (R\$ 10.000,00) e ao furto de pequeno valor (R\$ 100,00).

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. FURTO DE R\$ 2,95 (DOIS REAIS E NOVENTA E CINCO CENTAVOS) EM MOEDAS. RESTITUIÇÃO A EMPRESA VÍTIMA. ESCALADA E ROMPIMENTO DE OBSTÁCULO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. CASO CONCRETO. ATIPICIDADE MATERIAL.

AUSÊNCIA DE PERICULOSIDADE SIGNIFICATIVA DA CONDUTA DO AGENTE. EXCEPCIONALIDADE. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. De acordo com a orientação traçada pelo Supremo Tribunal Federal, a aplicação do princípio da insignificância demanda a verificação da presença concomitante dos seguintes vetores (a) a mínima ofensividade da conduta do agente, (b) a nenhuma periculosidade social da ação, (c) o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e (d) a inexpressividade da lesão jurídica provocada.

2. Como regra, a aplicação do princípio da insignificância tem sido rechaçada nas hipóteses de furto qualificado, tendo em vista que tal circunstância denota, em tese, maior ofensividade e reprovabilidade da conduta. Deve-se, todavia, considerar as circunstâncias peculiares de cada caso concreto, de maneira a verificar se, diante do quadro completo do delito, a conduta do agente representa maior reprovabilidade a desautorizar a aplicação do princípio da insignificância.

3. Ademais, embora seja pacífico na jurisprudência que a restituição do produto do crime não constitui, por si só, motivo autorizador da aplicação do princípio da insignificância, indubitavelmente tal restituição, somada a outros fatores pode e deve ser considerada dentro do quadro definidor da reprovabilidade da conduta do(s) agente(s).

4. Acusado que, mediante escalada e rompimento de obstáculo, subtraiu R\$ 2,95 (dois reais e noventa e cinco centavos) em moedas, posteriormente restituído a empresa-vítima.

5. O Tribunal a quo, ao apreciar apelação, reduziu a pena-base ao mínimo legal e afastou a agravante da reincidência. Ainda que assim não fosse, esta Eg. Corte tem reconhecido a possibilidade de aplicação do princípio da insignificância a acusado reincidente que praticou furto qualificado.

6. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no AREsp 785.755/MT, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 22/11/2016, DJe 05/12/2016)

PENAL. PROCESSUAL PENAL E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. FURTO QUALIFICADO. ROMPIMENTO DE OBSTÁCULO. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. ELEVADO GRAU DE REPROVABILIDADE DA CONDUTA. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme em assinalar

---

DE MINAS GERAIS. Ministério Público do Estado de Minas Gerais. n. 11 (jul./dez. 2008). Belo Horizonte: Ministério Público do Estado de Minas Gerais, 2008, páginas 144 a 167.

que o rompimento de obstáculo para a prática do crime de furto denota a maior reprovabilidade da conduta dos agentes e afasta, por conseguinte, a incidência do princípio da insignificância.

2. O Tribunal regional, ao apreciar o recurso defensivo, decidiu em consonância com o entendimento desta Corte. Incidência da Súmula n. 83 do STJ.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 746.011/MT, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, SEXTA TURMA, julgado em 05/11/2015, DJe 23/11/2015)

O fato é que, tendo em vista os objetivos do Direito Penal Tributário, bem como os bens jurídicos tutelados por meio dos correspondentes tipos penais, não se justifica o tratamento mais benéfico dispensado aos que praticam crimes contra a Ordem Tributária. Nesse sentido é a opinião de Streck:

Não que eu quisesse que se arrebetasse com os sonegadores. O que eu queria era que fosse apenas aplicada a isonomia e a equanimidade. Por que o agente que pratica furto tem tratamento mais gravoso que o que sonega tributos?<sup>43</sup>

Por medida de aplicação do Princípio da Isonomia, deve ser igual o tratamento dado aos criminosos comuns, que cometem crimes patrimoniais, e aos criminosos tributários, (arts. 16 ou 65, II, b, do CP), beneficiando-os apenas com a diminuição da sanção. Mesmo assim, é imperioso questionar a maior gravidade da ofensa nos crimes tributários.

Com efeito, há outra maneira para fazer valer o Princípio da Isonomia, que seria exatamente estender aos criminosos patrimoniais comuns o mesmo tratamento dado aos que cometem delitos tributários, que é a extinção da punibilidade em razão da reparação do dano, visto que não há razão para beneficiar somente os criminosos tributários.

É de total importância refletir que a Ordem Tributária tem importância constitucional, e os direitos sociais estão garantidos e custeados pelos tributos, de forma que um bem jurídico de tanta relevância requer suficiente proteção do Direito Penal. E se os delitos contra a Ordem Tributária são mais graves que os delitos patrimoniais sem violências, que sejam a esses estendidos iguais benefícios dados àqueles.

---

43 STRECK, Lênio. *Em Pindorama, furtar R\$ 100 é mais grave que sonegar R\$9.999!* Acesso em: <>. Acessado em: 28 de setembro de 2019.

## **2.4 O DIREITO PENAL COMO INSTRUMENTO DE COBRANÇA DE DÍVIDAS DO ESTADO**

Observa-se que a reprimenda penal nos crimes contra a Ordem Tributária objetiva arrecadar, tornando-se um meio mais incisivo de cobrar os débitos tributários, desvirtuando o Direito Penal, no que tange a seus princípios basilares. Pois bem, esse é o ponto culminante do presente estudo, depois de tudo o que foi exposto.

Quando utilizado de tal maneira, o Direito Penal Tributário desvirtua a proteção da Ordem Tributária, bem constitucionalmente protegido, e, conseqüentemente, a arrecadação de tributos, que possibilita ao Estado custear os seus deveres sociais estabelecidos constitucionalmente, e passa a ser indevidamente empregado como meio de cobrança do crédito tributário, tendo como plus a ameaça da pena privativa de liberdade.

Tal posição do legislador, que tem prevalecido na maioria das leis brasileiras referentes ao tema, baseia-se no critério de política criminal do Estado, com intuito a alcançar maior arrecadação.

Com efeito, como o Direito Penal é ramo do Direito detentor de maior represália, por isso é regido por princípios e regras norteadores. Alguns estão expressamente previstos na Constituição Federal outros, implicitamente estabelecidos pela ordem constitucional (entre eles, o Princípio da Intervenção Mínima ou *ultima ratio*, pelo qual o Direito Penal deve obedecer a duas características essenciais, que são a subsidiariedade e a fragmentariedade), como já exposto anteriormente.

Conforme leciona Capez, o caráter fragmentário e subsidiário do Direito Penal sempre esteve presente na tradição do Brasil. Assim, o Direito Penal só deve incidir como *ultima ratio* (Princípio da Intervenção Mínima), pois suas sanções atingem diretamente direitos individuais de relevância constitucional. Por ser subsidiário, só deve ser utilizado quando os demais ramos do direito forem insuficientes para proteger o bem jurídico envolvido.<sup>44</sup>

---

44 CAPEZ, Fernando. *Curso de Direito Penal, parte geral*. 15ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2011, página 38.

A fragmentariedade, por seu turno, pressupõe que o Direito Penal protege somente as lesões graves aos bens jurídicos. Nessa linha, os crimes tributários visam à punição de condutas dolosas e fraudulentas, e não apenas a arrecadação do tributo em si. É isso que justifica a proteção no âmbito penal.

Contudo, a adoção de tais princípios limitadores não se presta para justificar uma proteção deficiente do Estado, pois quando o legislador opta pela criminalização de determinada conduta, cria-se o dever de proteção e segurança dos cidadãos que não incidiram na norma penal.

Portanto, não se coaduna com o ordenamento jurídico constitucional a extinção da punibilidade de quem comete crimes tributários em razão do simples pagamento.

Isso porque a conduta foi além do mero inadimplemento e adentrou na esfera penal, criando para o Estado o dever de proteção em relação àqueles que obedecem as normas de conduta sociais.

A busca de pretense aumento arrecadatário não pode ser levada ao extremo de utilizar indevidamente o Direito Penal de modo a reforçar a execução fiscal, em razão do seu poder de intimidação.

O resultado é uma desmoralização do caráter coativo das normas penais e o conseqüente enfraquecimento dos bens jurídicos tutelados por elas. É também conseqüência a impunidade dos criminosos que cometem os crimes intitulados de “colarinho branco”:

Esta posição menos crítica dos integrantes do Estado e do governo com referência aos homens de “colarinho branco”, em contraste com o tratamento dispensado às pessoas da camada socioeconômica mais baixa, é produto, consoante o doutrinador (Sutherland), de diversas relações: a) a homogeneidade cultural existente, de modo geral, entre os membros do governo e os homens de negócios, ambos estando situados, no caso americano, nas classes mais altas da sociedade; b) a presença de homens de negócios, como membros, nas famílias de muitos integrantes do governo; c) a frequente existência de amizade pessoal ligando muitos homens de negócios a componentes do governo; d) a presença de muitas pessoas em posições no governo, como executivos, diretores, advogados e outros, com ligações, no passado, com firmas e empresas; e) o desejo de muitas pessoas situadas no governo de assegurar emprego nas firmas ou empresas após o encerramento de sua participação no mesmo; f) o grande poder das corporações na sociedade americana, objeto de seu estudo, com sua capacidade de promover ou prejudicar os programas de interesse do governo; g) a íntima conexão entre o programa do governo e os partidos

políticos, cujo sucesso nas campanhas eleitorais depende da contribuição de grandes somas providas de importantes homens de negócios.<sup>45</sup>

Dessa forma, o destino da ação penal-fiscal está nas mãos do próprio criminoso. O Direito Penal, ao ser utilizado como mero instrumento arrecadatório, descumpre sua função primordial, que é a de punir os atos concebidos como de maior gravidade em uma determinada sociedade, ofendendo os princípios da ofensividade, fragmentariedade e subsidiariedade.

Com efeito, o Direito Penal é instrumento de estigmatização através dos processos de criminalização, pois promove a impunidade econômico financeira e recrudescer a punição dos menos favorecidos em crimes patrimoniais.

Através da declaração da extinção da punibilidade em razão do pagamento do tributo, há desvirtuação do Direito Penal Tributário e representando proteção deficiente do Estado em relação à sociedade e aos bens jurídicos tutelados pelos tipos penais tributários.

---

45 FERRO, Ana Luísa Almeida. *SUTHERLAND – A TEORIA DA ASSOCIAÇÃO DIFERENCIAL E O CRIME DE COLARINHO BRANCO*. In: DE JURE - REVISTA JURÍDICA DO MINISTÉRIO PÚBLICO DE MINAS GERAIS. Ministério Público do Estado de Minas Gerais. n. 11 (jul./dez. 2008). Belo Horizonte: Ministério Público do Estado de Minas Gerais, 2008, páginas 144 a 167.

## CAPÍTULO 3

### **A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE ATRAVÉS DO PAGAMENTO DO TRIBUTO: ANÁLISE DE JULGADOS DOS TRIBUNAIS SUPERIORES**

#### **3.1. OBSERVAÇÕES DA DOCTRINA SOBRE A RELAÇÃO PENAL-TRIBUTÁRIA: DOCTRINA FAVORÁVEL À DESCRIMINALIZAÇÃO DOS TIPOS PENAIS TRIBUTÁRIOS**

Partindo do entendimento dos tribunais superiores, que adotam a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário, a qualquer tempo, tem-se estudos de doutrinas acerca da descriminalização dos delitos tributários.

Assim, descriminalizar é retirar da tipificação do Direito Penal algumas condutas, que deixam de ser delitivas. Conforme estabelece Masson:

*Abolitio criminis* é a nova lei que exclui do âmbito do Direito Penal um fato até então considerado criminoso. Encontra previsão legal no art. 2º caput do Código Penal e tem natureza jurídica de causa de extinção da punibilidade (art. 107, III).<sup>46</sup>

Dessa maneira, extinguir a punibilidade dos crimes fiscais pelo pagamento integral significa despenalizar.

Despenalizar é, não punir com pena privativa de liberdade nem nenhuma outra sanção penal, porque as condutas continuam tipificadas como crimes, entretanto a penalidade não inflige quem paga integralmente o tributo devido ao Fisco. Nos ensinamentos de Bitencourt:

O princípio da intervenção mínima, também conhecido como *ultima ratio*, orienta e limita o poder incriminador do Estado, preconizando que a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico. Se outras formas de sanções ou outros meios de controle social revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a sua criminalização será inadequada e desnecessária. Se para o restabelecimento da ordem jurídica violada forem suficientes medidas

<sup>46</sup> MASSON, Cléber Rogério. *Direito Penal: parte geral*. 13ª Edição. Editora Forense: Rio de Janeiro, 2019, página 42.

civis ou administrativas, são estas que devem ser empregadas e não as penais. Por isso, o Direito Penal deve ser a *Ultima Ratio*, isto é, deve atuar somente quando os demais ramos do direito revelarem-se incapazes de dar a tutela devida a bens relevantes na vida do indivíduo e da própria sociedade.<sup>47</sup>

Todavia, é bom lembrar que há os que defendem que as infrações às normas tributárias não devem ser tuteladas pelo Direito Penal. Assim pensa Ribeiro, ao afirmar que a tutela dos crimes contra a Ordem Tributária trata de maneira aberta da utilização do Direito Penal com finalidade administrativa:

Pergunta-se: sob o enfoque da teoria do delito, o que muda se o pagamento for feito antes ou depois do recebimento da denúncia? Absolutamente nada. E isso porque o pagamento do tributo altera a estrutura do próprio fato jurídico, suprimindo uma das elementares do tipo penal, qual seja, a "*supressão ou redução do tributo*". Assim, inexistente elemento objetivo do tipo penal, seja antes ou depois do início da ação penal, torna-se atípica a conduta, extinguindo-se dessa forma a punibilidade da conduta.<sup>48</sup>

Contudo, quando se muda a ótica da Teoria do Delito para o enfoque dos interesses político-econômicos do Estado são descortinados os reais motivos da alteração legislativa.

Com efeito, Ribeiro admite, também, que não se trata de política criminal, mas sim o uso político do Sistema Jurídico Penal para concretização de objetivos econômicos, o que considera incabível em um Estado Democrático:

É lamentável que os princípios fundamentais inerentes ao Sistema Penal da fragmentariedade e subsidiariedade ou *ultima ratio* e as construções que deles derivam - Direito Penal mínimo e garantismo penal -, sejam lembrados na academia, mas não mais encontrem qualquer reflexo na atividade legislativa - movimentada pelo oportunismo e conveniência - e judiciária - que se omite de seu papel de declarar a inconstitucionalidade material dessas normas. Princípios esses que, face sua íntima ligação com a legitimidade do poder de punir, uma vez deformados e ignorados, explicam em boa parte a crise de legitimidade enfrentada por nosso Direito Penal.<sup>49</sup>

---

47 BITENCOUT, Cezar Roberto. *Lições de Direito Penal – Parte Geral*, São Paulo: Saraiva, 2012, página 32.

48 RIBEIRO, Bruno Salles Pereira. *Lei 12.382/11: efeitos penais do adimplemento tributário e a crise de legitimidade do Direito Penal*. Acesso em: <>. Acessado em 11 de Outubro de 2019.

49 RIBEIRO, Bruno Salles Pereira. *Lei 12.382/11: efeitos penais do adimplemento tributário e a crise de legitimidade do Direito Penal*. Acesso em: <>. Acessado em 11 de Outubro de 2019.

Nesse cenário, torna-se cada vez mais urgente uma radical reforma da legislação penal, com a ampla descriminalização de condutas sem qualquer legitimidade penal, a qual, indispensavelmente, deverá ser acompanhada pelo fortalecimento do Direito Administrativo e de suas instituições, genuínas ferramentas de regulação e de apoio aos projetos do Estado, ao contrário do Direito Penal. E um bom começo seria a imediata revogação do art. 6º da lei 12.382/11.

Dessa forma, para concretização do Princípio da Isonomia, o presente estudo não defende a descriminalização das condutas tipificadas como crimes pelo Direito Penal Tributário, *data vênia* o entendimento do autor acima citado.

O presente estudo sugere igualdade entre o tratamento dado aos criminosos comuns, que cometem crimes patrimoniais, e aos criminosos tributários, (arts. 16 ou 65, II, b, do CP), beneficiando-os apenas com a diminuição da sanção. Lembrando que, é imperioso questionar a maior gravidade da ofensa nos crimes tributários.

Por fim, como sugestão, há outra maneira para fazer valer o Princípio da Isonomia, que seria exatamente estender aos criminosos patrimoniais comuns o mesmo tratamento dado aos que cometem delitos tributários, que é a extinção da punibilidade em razão da reparação do dano, visto que não há razão para beneficiar somente os criminosos tributários. É preferível a opção do parágrafo anterior.

### **3.2. ANÁLISE DE JULGADOS DOS TRIBUNAIS SUPERIORES**

O propósito desse capítulo é analisar o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal, no plenário, por maioria, nos embargos de declaração na AP 516 ED/DF em relação à extinção da punibilidade dos crimes fiscais através do pagamento de todo o débito.

Partindo da análise dos argumentos de alguns Ministros do STF na referida decisão, pretende-se chegar à conclusão de que a utilização do Direito Penal, nesse contexto, é apenas para a cobrança de dívidas do Estado, não objetivando

punir o criminoso de forma fundamental e exemplar, de modo a repelir a reincidência.

Este trabalho se coaduna ao posicionamento contrário à aplicação da extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito, pois pugna seja dado o mesmo tratamento dos criminosos patrimoniais aos criminosos tributários. Vejamos a ementa do julgado em questão antes de partir para a análise:

Em conclusão de julgamento, o Plenário, por maioria, acolheu embargos de declaração e declarou extinta a punibilidade de parlamentar apenado pela prática dos crimes de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária (CP, art. 168-A, § 1º, I, e art. 337-A, III, c/c o art. 71, caput, e art. 69). O embargante alegava que o acórdão condenatório omitira-se sobre o entendimento desta Corte acerca de pedido de extinção de punibilidade pelo pagamento integral de débito fiscal, bem assim sobre a ocorrência de prescrição retroativa da pretensão punitiva do Estado — v. Informativos 650, 705 e 712. Preponderou o voto do Ministro Luiz Fux, que deu provimento aos embargos. No tocante à assertiva de extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário, realizado após o julgamento, mas antes da publicação do acórdão condenatório, reportou-se ao art. 69 da Lei 11.941/2009 (“Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento”). Sublinhou que eventual inconstitucionalidade do preceito estaria pendente de exame pela Corte, nos autos da ADI 4273/DF. Entretanto, haja vista que a eficácia do dispositivo não estaria suspensa, entendeu que **o pagamento do tributo, a qualquer tempo, extinguiria a punibilidade do crime tributário, a teor do que já decidido pelo STF (HC 81929/RJ, DJU de 27.2.2004). Asseverou que, na aludida disposição legal, não haveria qualquer restrição quanto ao momento ideal para realização do pagamento. Não caberia ao intérprete, por isso, impor restrições ao exercício do direito postulado. Incidiria, dessa maneira, o art. 61, caput, do CPP (“Em qualquer fase do processo, o juiz, se reconhecer extinta a punibilidade, deverá declará-lo de ofício”). Observou, ainda, que a repressão penal nos crimes contra a ordem tributária seria forma reforçada de execução fiscal.** Na sequência, o Ministro Dias Toffoli ressaltou que a lei privilegiaria o recebimento do valor devido pelo contribuinte, em detrimento da imposição de pena corporal. Alertou que a Corte não poderia agir de modo a restringir a aplicabilidade de norma despenalizadora — a condicionar o pagamento a determinado marco temporal —, sob pena de extrapolar sua atribuição constitucional. Ressalvou entendimento de que o pagamento integral promovido mesmo após o trânsito em julgado da condenação implicaria a extinção da punibilidade. O Ministro Marco Aurélio subscreveu a orientação segundo a qual o direito penal funcionaria como método coercitivo ao recolhimento de tributos. Ademais, se o título condenatório ainda não ostentaria irrecurribilidade e o débito estaria satisfeito, a punibilidade estaria extinta. O Ministro Celso de Mello enfatizou que a circunstância de ordem temporal da sucessão de leis penais no tempo revelar-se-ia apta a conferir aplicabilidade, no caso, às disposições contidas no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/2003.

O caso em questão é a respeito de um condenado que detinha foro por prerrogativa de função, acusado de cometer crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária.

O embargante pagou integralmente o débito tributário, interpondo recurso de embargos de declaração em que solicitava a extinção da punibilidade referente aos crimes. De forma temporal, isso ocorreu posteriormente à condenação.

Com efeito, existem duas correntes analisando a extinção da punibilidade pelo pagamento, antes ou depois da sentença condenatória<sup>50</sup>.

A primeira corrente, do relator, o Ministro Ayres Britto, admite somente a extinção da punibilidade pelo pagamento total do débito tributário durante a existência do processo de conhecimento. Ocorre a condenação e surge a pretensão executória do Estado, o relator entende, a partir daí não ser possível a extinção da punibilidade pelo pagamento<sup>51</sup>.

Essa corrente não nos parece ser acertada, porque o lapso temporal do pagamento em nada interfere na ótica do Direito Penal.

Na segunda corrente, existe voto que diverge, do Ministro Luiz Fux, quem relatou o acórdão, que afirma que o artigo 9º da Lei nº 10.684/2003 bem como art. 69 da Lei nº 11.941/2009 não estabelecem qualquer restrição quanto ao momento correto para pagamento<sup>52</sup>.

Logo, onde a lei não impôs limites, não cabe ao intérprete impor. Por isso, considera que a extinção da punibilidade através do pagamento pode ocorrer a qualquer tempo, e mesmo após ter transitado em julgado a sentença penal condenatória.

---

50 CAMPOS, Hélio Silvio Ourém; FREIRE, Sheyla Canuto Barbosa. *EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECISÃO DO STF: INEFICÁCIA DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO*. In: Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, v. 12, n. 3 / 2017 p.735-767.

51 CAMPOS, Hélio Silvio Ourém; FREIRE, Sheyla Canuto Barbosa. *EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECISÃO DO STF: INEFICÁCIA DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO*. In: Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, v. 12, n. 3 / 2017 p.735-767.

52 CAMPOS, Hélio Silvio Ourém; FREIRE, Sheyla Canuto Barbosa. *EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECISÃO DO STF: INEFICÁCIA DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO*. In: Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, v. 12, n. 3 / 2017 p.735-767.

Importante destaque a ser feito é que a votação foi muito equilibrada. De fato, a votação se encerrou com seis votos pelo provimento dos embargos e declaração da extinção da punibilidade contra cinco votos pela rejeição dos embargos e indeferimento do pedido de declaração da extinção da punibilidade por superveniente pagamento. Dessa forma, um voto definiu tudo.

Com efeito, é importante esclarecer e destacar que concordamos com o voto do Ministro Joaquim Barbosa. O ministro discorda da utilização do Direito Penal Tributário como mero instrumento coercitivo destinado a arrecadar tributos. Destacamos algumas palavras dele:

Por fim, admitir-se a possibilidade de extinção da punibilidade em decorrência do pagamento integral dos débitos posteriormente à condenação equivaleria à submissão estatal ao achincalhamento provocado pela desarrazoada renitência de um réu que se esquivava do cumprimento de seus deveres de todas as formas possíveis e, somente após a mobilização do aparato judiciário e com a superveniência de uma condenação, age para se eximir da responsabilidade que lhe incumbe.  
(Voto do Ministro do STF Joaquim Barbosa na

Assim, de acordo com o ministro, a reprimenda penal nos crimes contra a Ordem Tributária objetiva arrecadar, tornando-se um meio mais incisivo de cobrar os débitos tributários, desvirtuando o Direito Penal e princípios basilares.

Já foi dito que quando utilizado de tal maneira, o Direito Penal Tributário desvirtua a proteção da ordem tributária, bem constitucionalmente protegido, e, conseqüentemente, a arrecadação de tributos.

É a arrecadação que possibilita ao Estado custear os seus deveres sociais estabelecidos constitucionalmente, e passa a ser indevidamente empregado como meio de cobrança do crédito tributário, tendo como plus a ameaça da pena privativa de liberdade.

Tal posição do legislador, que tem prevalecido na maioria das leis brasileiras referentes ao tema, baseia-se no critério de “Política Criminal” do Estado, com intuito a alcançar maior arrecadação.

É óbvio que isso não é critério de “Política Criminal”, mas a utilização do Direito Penal para fins meramente políticos. Mister se faz destacar mais um trecho do voto do Ministro do STF Joaquim Barbosa:

A ofensividade das condutas violadoras de bens jurídicos penalmente tutelados, sobretudo nos crimes contra o erário, impõe pronta resposta estatal, sendo certo que a pena, considerando-se todas as suas razões e finalidades, deve ter fundamento ético, o qual jamais pode se confundir com um instrumento estatal de caráter meramente coercitivo destinado à arrecadação de tributos.

(Voto do Ministro do STF Joaquim Barbosa na

O Ministro Joaquim Barbosa evidencia o que repercutiu socialmente de forma negativa no entendimento divergente. De forma, brilhante, é categórico ao afirmar que a extinção da punibilidade a qualquer tempo, leva o Estado ao escárnio dos criminosos, que conscientemente não pagam tributo, gerando sobretudo as despesas inerentes ao processo judicial.

Apenas após uma possível condenação, se ela vir a ocorrer, é que os criminosos efetuam o pagamento com o único intuito de não serem responsabilizados penalmente. Nesse sentido, Campos e Freire:

Como dever fundamental, portanto, todos estão obrigados ao cumprimento da obrigação de pagar tributos. Admitir que por meio de fraudes e omissões conscientes não haja punição é incentivar a conduta fraudulenta dos que buscam o lucro à custa do prejuízo para a maior parte da população, já onerada de todas as formas, pois os custos existem e serão rateados por quem paga. Observa-se, desse modo, que a população pagará cada vez mais na medida em que a minoria privilegiada obtém junto ao Poder Legislativo e ao Poder Judiciário, favorecimentos e incentivos às condutas ilícitas. O suposto silêncio eloquente do legislador quanto ao marco temporal para o pagamento com possibilidade de extinção da punibilidade justifica a interpretação em detrimento do interesse público, com a justificativa de que é política arrecadatória? Qual seria essa política arrecadatória que estimula a fraude, ou seja, a perda de vultosas somas?<sup>53</sup>

De modo efetivo, já mencionamos a respeito dos estudos criminológicos, nos capítulos anteriores. Pois bem, os teóricos que desenvolveram os pressupostos do *Labeling Approach* afirmam ser a prisão meio de criação de mais criminosos, eis que coloca diversos indivíduos, que cometeram variados crimes, em contato uns com os outros.

Diante disso, pode-se afirmar que a criminalidade é criada pelo próprio controle social, ao unir todos os delinquentes num só lugar. Também já foi

---

53 CAMPOS, Hélio Silvio Ourém, FREIRE, Sheyla Canuto Barbosa. *EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECISÃO DO STF: INEFICÁCIA DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO*. In: Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, v. 12, n. 3 / 2017 p.735-767.

mencionado a respeito da teoria da associação diferencial, e nesse sentido, convém citar Campos e Freire, tratando da referida teoria:

A propósito, Sutherland enfatiza que o estigma do criminoso é uma punição por si mesmo, mas chama a atenção para o fato de que o procedimento clássico sob a lei criminal é modificado para que o estigma não recaia sobre o condenado quando se trata de crime de colarinho branco<sup>26</sup>, que abarca os ilícitos fiscais. Ele afirma que tais crimes não são reconhecidos como semelhantes aos outros crimes, tendo procedimentos administrativos e judiciais peculiares, diferentes dos demais. Isso é o que se visualiza quanto aos crimes fiscais, pois é criada uma norma especial (§ 2º do art. 9º da Lei 10.684/2003) com causa especial de extinção da punibilidade para beneficiar os agentes de tais crimes, sem que se aplique tamanha benesse às situações de outros crimes, que na prática, assemelham-se, como aduz Streck, por serem crimes patrimoniais praticados sem violência ou grave ameaça. Nesse sentido, igualmente a crítica de Sutherland à afirmação com a qual discorda de que todos os homens são iguais aos olhos da lei, se faz pertinente o tema em questão, já que não há observância ao princípio da igualdade.<sup>54</sup>

A teoria da associação diferencial baseia-se no pensamento de Edwin Sutherland, segundo o qual o delito não consiste apenas em uma inadaptação de pessoas pertencentes as classes menos favorecidas, uma vez que não é praticado com exclusividade por seus integrantes.

Defende, Sutherland, ainda, que o comportamento humano tem origem social, e o homem ao aprender a conduta desviada associa-se com referência nela. Júnior, em seu Manual de Criminologia, citando o pensamento de Shecaira, enumera os fatores do processo pelo qual o indivíduo seria conduzido a cometer um delito conforme preconizado pela teoria da associação diferencial:

1. O comportamento criminoso é um comportamento aprendido, quer dizer, aprende-se a praticar um delito como se aprende a praticar uma boa ação. O delito não tem como causa fatores hereditários, mas sim a influência do meio.
2. O comportamento criminoso é aprendido mediante a comunicação com outras pessoas. Tem-se um processo de imitação com início no seio familiar.
3. O grau de aprendizado do comportamento criminoso varia conforme a proximidade existente entre as pessoas. Logo, quando mais íntimas nas relações sociais entre os indivíduos, como ocorre no âmbito familiar, maior será a influência criminógena.

---

54 CAMPOS, Hélio Silvio Ourém, FREIRE, Sheyla Canuto Barbosa. *EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECISÃO DO STF: INEFICÁCIA DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO*. In: Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, v. 12, n. 3 / 2017 p.735-767.

4. O aprendizado do comportamento criminoso contém o aprendizado das técnicas de cometimento do crime, sendo em alguns casos simples, e em outros complexas.
5. A motivação e impulsos para o cometimento de delitos se aprende com as definições favoráveis ou desfavoráveis da lei.
6. A conversão do indivíduo em criminoso ocorre quando as definições favoráveis a violação da norma superam as definições desfavoráveis. Nessa hipótese, os modelos criminais prevalecem sobre os modelos não criminais. Os princípios que desencadeiam o processo de comportamento legal e de comportamento ilegal são os mesmos, diferindo-se os conteúdos dos padrões de associação. Por isso, essa teoria foi intitulada de associação diferencial.
7. As associações diferenciais podem variar em frequência duração, prioridade e intensidade. Valores aprendidos na infância podem acompanhar a pessoa por toda a sua vida.
8. A prevalência das definições favoráveis ou desfavoráveis a norma denotam um conflito cultural responsável pela associação diferencial.
9. A desorganização social causada pela perda da origem e raízes pessoais, e a inexistência de controle social informal fomentam a prática dos delitos. Em epítome, são essas as premissas da teoria da associação diferencial.<sup>55</sup>

Ressaltado anteriormente, os homens “de negócios” permanecem intocados pelo sistema de justiça, sem privações, pois possuem todo o acesso ao que o dinheiro pode comprar. Eles não são criminosos pois nem mesmo se sentem criminosos. Segundo Campos e Freire:

Ante a observação dos fundamentos principais dos votos da maioria, é oportuno discutir sobre as consequências do entendimento que prevaleceu. Há um argumento que é repetido por mais de um Ministro: a suposta opção do legislador por uma política criminal vinculada a instrumentos de arrecadação fiscal. O próprio Ministro relator, cujo voto foi vencido, menciona a existência de uma escolha do Poder Legislativo de priorizar a arrecadação no âmbito do processo criminal, e que tal política levou à criação do benefício da extinção da punibilidade. No entanto, o Ministro relator diz que não se pode aplicar o instituto em foco, que é benéfico ao réu, de modo a rescindir a condenação criminal definitiva, sob pena de temerário desprestígio à jurisdição criminal do Estado. Pode-se dizer que é temerário principalmente quando se leva em consideração que a ineficácia do Direito Penal Tributário perante aquele que detém poder econômico para pagar integralmente o débito fiscal leva à discussão da necessidade ou não da tutela penal às relações tributárias. O argumento de que se quer arrecadar mais do que punir criminalmente precisa levar em consideração as condutas sociais incentivadas. Está-se a incentivar a fraude na medida em que, em um encontro de contas, um empresário percebe que é vantajoso fraudar o Fisco, pois nem todas as fraudes são descobertas e, a qualquer tempo, ele poderá pagar o débito e não sofrer os efeitos da condenação. Na prática, isso significa prejuízo ao Erário e não arrecadação, como argumenta a corrente majoritária.<sup>56</sup>

55 JUNIOR, José César Naves de Lima. *Manual de Criminologia*. 2ª Edição. Editora Juspodivm: Salvador, 2015, página 91.

56 CAMPOS, Hélio Silvio Ourém, FREIRE, Sheyla Canuto Barbosa. *EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECISÃO DO STF: INEFICÁCIA DO*

É correto afirmar novamente que o Direito Penal é instrumento de estigmatização através dos processos de criminalização, pois promove a impunidade econômico financeira e é rude em os menos favorecidos em crimes patrimoniais (aqueles que não possuem recursos, e que o Estado falhou com eles, na educação, saúde e inclusão).

Através da declaração da extinção da punibilidade em razão do pagamento do tributo, há desvirtuação do Direito Penal tributário representando proteção deficiente do Estado em relação à sociedade e aos bens jurídicos tutelados pelos tipos penais tributários.

Com a extinção da punibilidade nos crimes tributários houve a banalização do Direito Penal Tributário ao se prever o pagamento do crédito tributário, a qualquer tempo, com uma total desfiguração do Direito Penal em sua convivência com o Direito Tributário. Vejamos o que aduz Campos e Freire:

Tal entendimento de pagamento em qualquer tempo leva a banalização do Direito Penal com despenalização de condutas ilícitas fiscais irrestritas no tempo. Ressalta-se, despenalização apenas para quem tem poder econômico, o que fere a isonomia. Seria exemplo do sistema econômico interferindo negativamente no sistema do Direito Penal. O sistema jurídico, que em sua forma pauta-se na licitude ou ilicitude das condutas (fraude ou inexistência de fraude), passa a considerar na aplicação da pena a forma própria do sistema econômico do ter ou não ter dinheiro (adimplir ou não a dívida).<sup>57</sup>

A nossa lei pátria, no que tange à extinção da punibilidade nos crimes contra a Ordem Tributária, segue orientação distinta da desejável metodologia científica penal tributária coerente.

Com a grotesca afronta ao Princípio da Isonomia, com a ausência de legitimidade do instituto da extinção da punibilidade através do pagamento, é de se detectar o império de um Poder Legislativo comprometido com governabilidade, em vez de legalidade.

*DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO*. In: Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, v. 12, n. 3 / 2017 p.735-767.

57 CAMPOS, Hélio Silvio Ourém, FREIRE, Sheyla Canuto Barbosa. *EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECISÃO DO STF: INEFICÁCIA DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO*. In: Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, v. 12, n. 3 / 2017 p.735-767.

Isso porque, o legislativo usa a arrecadação tributária para privilegiar desmedidamente as castas mais altas da sociedade com as benesses da impunidade, colocando em pauta a discussão, inclusive, da descriminalização dos crimes fiscais. Através da Lei 10.684/03, o que se tem hoje é praticamente uma despenalização dos crimes tributários, tão grande a elasticidade do tratamento dado.

Inegável, portanto, a banalização do Direito Penal nos crimes fiscais. Como no ordenamento jurídico brasileiro adota-se o direito penal mínimo, a conduta escolhida pelo legislador ao tipificar os delitos tributários é importante, devendo ter mais recrudescimento em sua punição. Segundo Campos e Freire:

Ao se atribuir à condição do pagamento para que seja aplicada a extinção da punibilidade dos crimes fiscais, surgem situações que cumpre destacar. O desvalor da conduta, a fraude, o dano causado ao bem jurídico é o mesmo independente da existência de pagamento, porém, a consequência jurídica aplicada é diversa aos infratores que pagam e aos que não pagam o débito. Há quem fraude e não pague o tributo por opção, mesmo possuindo recursos para pagar a qualquer momento e, assim, essas pessoas têm a garantia de que não sofrerão punição criminal. Entretanto há aqueles que fraudam e não possuem dinheiro para pagar e sofrerão os efeitos da condenação penal, o que aumenta a desigualdade social e impede execução de políticas públicas e econômicas, já que o atual entendimento favorece, inclusive, a concorrência desleal entre empresas.<sup>58</sup>

Certeza é que há tratamento diferenciado para a punibilidade econômico financeira e nos crimes patrimoniais. É possível encontrar na jurisprudência a equiparação do regime jurídico-penal da extinção da punibilidade dos crimes contra a Ordem Tributária para os delitos cometidos no âmbito do Direito Penal clássico, como alerta Streck:

O art. 34 da Lei 9.249/95 trouxe evidentes benefícios aos sonegadores de impostos e contribuições sociais, ao introduzir a possibilidade de o sonegador ficar isento do crime em caso de pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia criminal. Enquanto isso, ao “cidadão-comum-não-sonegador”, em caso de crime contra do patrimônio em que não tenha restado prejuízo à vítima (restituição ou recuperação da res), há somente o benefício do desconto da pena (art. 16 do Código Penal). Como contraponto, em decisão inédita nos Tribunais brasileiros, a 2ª. Câmara Criminal do

58 CAMPOS, Hélio Silvio Ourém, FREIRE, Sheyla Canuto Barbosa. *EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECISÃO DO STF: INEFICÁCIA DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO*. In: Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, v. 12, n. 3 / 2017 p.735-767.

Tribunal de Alçada do RS, por maioria de votos, acatou na integralidade parecer de minha autoria, aplicando o mesmo art. 34 da Lei 9.249 a um caso de furto de bicicleta. No caso, ocorreu o furto do objeto e imediata prisão em flagrante, não restando qualquer prejuízo à vítima. A decisão foi assim ementada: Proc. nº 296026750 – Alvorada, RS. RECURSO EM SENTIDO ESTRITO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. TENTATIVA DE FURTO. Decretada a extinção da punibilidade do réu com base no art. 5º, caput, da Constituição Federal de 1988, e artigo 34 da Lei 9.249, de 26.12.95, por analogia. Princípio da igualdade, insculpido no art. 5º., caput, da Constituição Federal, corretamente aplicado na espécie.<sup>59</sup>

Esclarece-se que neste estudo não há intenção de se alegar verdades absolutas, nem soluções universais. O objetivo é analisar a extinção da punibilidade pelo pagamento integral da dívida tributária a partir do estudo de caso do acórdão do STF, AP 516 ED/DF.

Com efeito, após o advento da Lei nº 10.684/2003, o STF firmou entendimento de que o pagamento como causa extintiva de punibilidade dos crimes fiscais pode ser realizado a qualquer tempo, inclusive até após o trânsito em julgado de decisão condenatória<sup>60</sup>.

Assim, a despenalização dos crimes que afrontam a ordem tributária fere de morte o Princípio da Igualdade quando confrontado com os crimes contra o patrimônio individualmente considerados.<sup>61</sup>. Convém trazer a lição de Greco:

O princípio da intervenção mínima, ou *Ultima Ratio* é o responsável não só pela indicação dos bens de maior relevo que merecem a especial atenção do Direito Penal, mas se presta também a fazer com que ocorra a chamada descriminalização. Se é com base nesse princípio que os bens são selecionados para permanecer sob a tutela do Direito Penal, porque considerados como os de maior importância, também será com fundamento nele que o legislador, atento às mudanças da sociedade, que com sua evolução deixa de dar importância a bens que, no passado, eram de maior relevância, fará retirar do nosso ordenamento jurídico-penal certos tipos incriminadores.<sup>62</sup>

59 STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise*: Uma exploração hermenêutica da construção do Direito. In: O Estado Democrático de Direito: procedimentalismo versus substancialismo e os obstáculos representados pelo paradigma do modo (modelo) de produção do Direito e do paradigma epistemológico da filosofia da consciência. 4ª.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 57.

60 CAMPOS, Hélio Silvio Ourém, FREIRE, Sheyla Canuto Barbosa. *EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECISÃO DO STF: INEFICÁCIA DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO*. In: Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, v. 12, n. 3 / 2017 p.735-767.

61 CAMPOS, Hélio Silvio Ourém, FREIRE, Sheyla Canuto Barbosa. *EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECISÃO DO STF: INEFICÁCIA DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO*. In: Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, v. 12, n. 3 / 2017 p.735-767.

Na decisão-objeto desse capítulo, argumento principal dos Ministros do STF é que existe opção política do legislador em privilegiar a arrecadação estatal, utilizando-se da intimidação penal para satisfação da dívida.

Mister se faz ressaltar que os fundamentos constantes nos votos dos Ministros citam a todo momento a vontade do legislador por uma política arrecadatória, todavia não esclarecem como chegaram a tal conclusão.

Pelo exposto, conclui-se que o instituto da extinção da punibilidade nos crimes contra a Ordem Tributária torna ineficaz o Direito Penal Tributário, porque não faz nenhum efeito perante os mais abastados economicamente, que podem pagar integralmente o débito, afrontando o Princípio da Igualdade em relação aos crimes patrimoniais comuns. Além de ferir de morte os princípios do Direito Penal, como o da Intervenção Mínima.

Ante a transformação do Direito Penal em premissas puramente econômicas, com sonegadores que o usam para obter economia fiscal, com punição meramente simbólica, também não seria correto deslocar a punibilidade dos delitos fiscais da esfera penal para a esfera administrativa. Porque o bem jurídico tutelado pela norma penal é relevantíssimo: O erário. Observa, Mansoldo:

Outra conclusão importante relata que o sujeito ativo do delito econômico ou fiscal está muito mais próximo daquele que legisla e julga (mesmo núcleo cultural e axiológico), do que o delinquente do delito comum que está mais distante das figuras ou do grupo que estrutura toda a política criminal. Importante salientar que tanto a função legislativa como os órgãos de persecução penal utilizam a dinâmica de seleção criminal.<sup>63</sup>

Como o Direito Penal Tributário está abrangido pelo Direito Penal, é mais correto ser a causa de extinção da punibilidade pelo pagamento um instituto correlato ao arrependimento posterior previsto no art. 16 do CP, obedecidos os requisitos da voluntariedade e da reparação integral do dano, num comportamento pós-delitivo positivo do agente, o que não foi adotado pelo legislador.

62 GRECO, Rogério. *Curso de Direito Penal*, Parte Geral. 17 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2015, página 97.

63 MANSOLDO, Mary Cristina Neves. *CRIMES TRIBUTÁRIOS SOB A ÓTICA DA CRIMINOLOGIA CRÍTICA: EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO E A TEORIA DO ETIQUETAMENTO*. In: Revista Quesatio Iuris, vol 11, nº 02, Rio de Janeiro 2018, página 839-879.

Ademais, fere-se o Princípio da Isonomia, pois para o arrependimento posterior, do CP, é uma causa de diminuição da pena, enquanto que, especialmente para o crime tributário, é de extinção.

E se o instituto fere a isonomia, fere também a dignidade da pessoa humana, como pondera Sarlet:

O que se percebe, em última análise, é que onde não houver respeito pela vida e pela integridade física e moral do ser humano, onde as condições mínimas para uma existência digna não forem asseguradas, onde não houver limitação do poder, enfim, onde a liberdade e a autonomia, a igualdade (em direitos e dignidade), e os direitos fundamentais não forem reconhecidos e minimamente assegurados, não haverá espaço para a dignidade da pessoa humana, e esta (a pessoa), por sua vez, poderá não passar de mero objeto de arbítrio e injustiças.<sup>64</sup>

Por fim, o instituto, da maneira em que está, é fonte de privilégios de minoria em detrimento da maioria. O instituto não permite um tratamento sistemático das causas de extinção da punibilidade, além de ferir a afirmação social da norma penal. É gravíssima a afronta do instituto pois fere o Princípio da Isonomia, funcionaliza o sistema penal como mero meio de arrecadação, como que uma execução fiscal forçada. Aduz Mansoldo:

Em aspecto geral, concluiu-se que a seleção do sistema penal viola as finalidades da Ordem Econômica, dispostas no art. 170 da Constituição Federal de 1988. Bem como, os Direitos Fundamentais, individuais e coletivos, consagrados pela Carta Maior, em seu art. 5º. Salientando-se que os delitos fiscais causam imensos prejuízos financeiros, desequilibram o país e a sociedade em geral, em muitos casos, consequências mais significativas do que as causadas pelos delitos comuns.<sup>65</sup>

Sendo assim, confere desapego a qualquer preocupação com a prevenção geral ou especial, e também concebe um Direito Penal e Tributário totalmente desarmônicos entre si, que resulta num Direito Penal Tributário fraco para os interesses da sociedade integralmente considerada e protetivo para as classes mais abastadas.

64 SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade (da pessoa) Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2015, página 69.

65 MANSOLDO, Mary Cristina Neves. *CRIMES TRIBUTÁRIOS SOB A ÓTICA DA CRIMINOLOGIA CRÍTICA: EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO E A TEORIA DO ETIQUETAMENTO*. In: Revista Quesatio Iuris, vol 11, nº 02, Rio de Janeiro 2018, página 839-879.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O pagamento integral do tributo devido tem como consequência a extinção da punibilidade nos crimes contra a Ordem Tributária. Assim, existe a possibilidade de qualquer pessoa que tenha a intenção de cometer um crime tributário ponderar a relação custo-benefício de sua ação.

De forma indulgente, o pagamento poderá ser realizado a qualquer tempo, evidenciando-se, que a lei penal-tributária não tem respeito à prevenção geral. A lei penal-tributária não tutela de forma satisfatória a ordem tributária, a proteção é extremamente deficiente ao bem jurídico. Prova disso é a incapacidade de a norma causar qualquer temor aos sonegadores, claramente aqueles possuidores de poder econômico. O criminoso tributário não se sente criminoso, porque pode escolher ser ou não ser apenado.

Com efeito, é discrepante o tratamento dado aos criminosos tributários em relação aos que cometem crimes contra o patrimônio. Assim, o legislador prevê para os que praticam crimes patrimoniais comuns a causa de diminuição de pena prevista no art. 16 do CP, denominada arrependimento posterior.

Gritante é, portanto, o desrespeito ao princípio da isonomia/igualdade, pois as reduções de pena aplicadas aos criminosos comuns são manifestamente mais desfavoráveis, apesar dos objetivos do Direito Penal Tributário e do bem jurídico tutelado pelos tipos penais tributários terem maior relevância social.

Sabemos que o Direito Penal possui como objeto a proteção dos bens jurídicos considerados mais caros e importantes para a sociedade, tendo como ponto de partida os princípios penais da intervenção mínima, da fragmentariedade e subsidiariedade, e não deve ser utilizado como meio de arrecadação de tributos, sob pena de total deturpação de suas finalidades.

De forma conclusiva, pelo que foi exposto, detectou-se que o uso incorreto do Direito Penal Tributário como simples instrumento de cobrança de dívidas fiscais, evidencia uma total proteção deficiente do Estado.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes Federais*. 11<sup>a</sup> ed. - São Paulo: Saraiva, 2017.

BARATTA, Alessandro. *Criminologia Crítica e Crítica do Direito Penal: introdução à sociologia do direito penal*. 6<sup>a</sup> Edição. 4<sup>a</sup> Reimpressão. Tradução: Juarez Cirino dos Santos. Editora Revan: Instituto Carioca de Criminologia. Rio de Janeiro, 2017.

BITENCOUT, Cezar Roberto. *Lições de Direito Penal – Parte Geral*, São Paulo: Saraiva, 2012.

BUSATO, Paulo César. *Direito Penal, parte geral*. 2<sup>a</sup> Edição. Editora Atlas: São Paulo, 2015.

CAMPOS, Hélio Silvio Ourém, FREIRE, Sheyla Canuto Barbosa. *EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECISÃO DO STF: INEFICÁCIA DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO*. In: Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, v. 12, n. 3 / 2017.

CAPEZ, Fernando. *Curso de Direito Penal, parte geral*. 15<sup>a</sup> ed. - São Paulo: Saraiva, 2011.

CUNHA, Rogério Sanches. *Manual de direito penal: parte geral*. 4<sup>a</sup> Edição. Salvador, Juspodivm, 2016.

DIAS, Jean. *A proibição do excesso (Übermassverbot) e a proibição de proteção deficiente (Untermassverbot) no direito penal*. Acesso em: <>. Acessado em 28 de setembro de 2019.

FERRO, Ana Luísa Almeida. *SUTHERLAND – A TEORIA DA ASSOCIAÇÃO DIFERENCIAL E O CRIME DE COLARINHO BRANCO*. In: DE JURE - REVISTA JURÍDICA DO MINISTÉRIO PÚBLICO DE MINAS GERAIS. Ministério Público do Estado de Minas Gerais. n. 11 (jul./dez. 2008). Belo Horizonte: Ministério Público do Estado de Minas Gerais, 2008.

GRECO, Rogério. *Curso de Direito Penal, Parte Geral*. 17 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2015.

HOFFMANN, Henrique; FONTES, Eduardo. *Criminologia*. 2ª ed. Salvador: Juspodivm, 2018, página 213.

JUNIOR, João Carlos Hanger. *A INSIGNIFICÂNCIA COMO SINTOMA DA CRISE DOGMÁTICA DO DIREITO PENAL E SUA AUTONOMIA NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. Vol. 23, nº 117. Novembro – Dezembro 2015.

JUNIOR, José César Naves de Lima. *Manual de Criminologia*. 2ª Edição. Editora Juspodivm: Salvador, 2015.

LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes tributários: aspectos criminais e processuais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

MANSOLDO, Mary Cristina Neves. *CRIMES TRIBUTÁRIOS SOB A ÓTICA DA CRIMINOLOGIA CRÍTICA: EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO E A TEORIA DO ETIQUETAMENTO*. In: Revista Quesatio Iuris, vol 11, nº 02, Rio de Janeiro, 2018.

MASSON, Cléber Rogério. *Direito Penal: parte geral*. 13ª Edição. Editora Forense: Rio de Janeiro, 2019.

MOREIRA, Reinaldo Daniel. *Notas sobre a seletividade do Sistema Penal*. Acesso em <>. Acessado em: 5 de outubro de 2019.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8ª Edição. São Paulo, Saraiva: 2017.

PINTO, Emerson de Lima. *A criminalidade econômico-tributária: a (des)ordem da lei e a lei da (des)ordem*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

RIBEIRO, Bruno Salles Pereira. *Lei 12.382/11: efeitos penais do adimplemento tributário e a crise de legitimidade do Direito Penal*. Acesso em: <>. Acessado em 11 de Outubro de 2019.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade (da pessoa) Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2015.

SISTI, Jaqueline Tortola Ribeiro; TEIXEIRA, Rodrigo Valente Giublin. *Da legitimidade da intervenção Penal na ordem tributária*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. Vol. 23, nº 117. Novembro – Dezembro 2015.

SOUSA, Susana Aires de. *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise: Uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. In: O Estado Democrático de Direito: procedimentalismo versus substancialismo e os obstáculos representados pelo paradigma do modo (modelo) de produção do Direito e do paradigma epistemológico da filosofia da consciência. 4ª.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

STRECK, Lênio. *Em Pindorama, furtar R\$ 100 é mais grave que sonegar R\$9.999!* Acesso em: <>. Acessado em: 28 de setembro de 2019.

## **SOBRE OS AUTORES**

### **GUILHERME SABINO NASCIMENTO SIDRÔNIO DE SANTANA**

Graduação em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (2016), Especialização em Direito Processual Civil pela Faculdade Damásio (2019), MBA Executivo em Gestão Estratégica de Inovação Tecnológica e Propriedade Intelectual (2021), certificado em extensão em Direito Constitucional pela Universidade de Compostela (Espanha). Advogado com atuação nas áreas de Direito Corporativo, Direito Civil e Processual Civil, Direito do Trabalho e Processo do Trabalho, Família e Sucessões, Previdenciário e Administrativo; além de prestar consultoria empresarial e sindical, com redação de peças, pareceres e projetos jurídicos. Consultor Empresarial em Inovação Tecnológica, Propriedade Intelectual e Gestão de Negócios. Membro das Comissões de Propriedade Intelectual, de Direito das Startups, de Práticas Colaborativas, de Empreendedorismo Jurídico e de Recuperação Judicial e Falência da OAB/PE. Escritor e Professor Universitário.

### **JÉSSICA CAVALCANTI BARROS RIBEIRO**

Conciliadora no Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. Advogada atuante na Área Empresarial (Compliance, Gestão Tributária, Elisão Fiscal, Crimes Contra a Ordem Tributária, etc). Membro da Comissão de Ensino Jurídico da OAB/BA, Subseção Juazeiro-BA. Pesquisadora Multidisciplinar, Cientista Política e Professora Universitária. Mestrado em andamento em Propriedade Intelectual e Transferência de Tecnologia para a Inovação (PROFINIT/UNIVASF). Possui MBA Executivo em Gestão Estratégica de Inovação Tecnológica e Propriedade Intelectual (UniBF). Possui Latin Legum Magister em Direito Empresarial (UniBF); Pós-graduada em Direito Constitucional (Universidade Cândido Mendes - UCAM); Pós Graduada em Direito Penal (Damásio IBMEC - Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais); Pós Graduada em Direito Tributário (Faculdade Única - Instituto Prominas); Pós Graduada em Ciência Política (UniBF) e Pós Graduada em Educação, na área de Docência no Ensino Superior (Faculdade Única - Instituto Prominas). Bacharela em Direito pela Universidade do Estado da Bahia (UNEB). É Autora do livro "Lições Preliminares à Filosofia e à Hermenêutica Jurídicas: Diálogo com os Cânones da Ciência do Direito" e organizadora do Livro "Direitos Fundamentais em perspectiva na construção de um novo mundo", publicados pela Editora CRV, Curitiba-PR.

## ÍNDICE REMISSIVO

Bem jurídico-penal tributário.....	11, 37, 39
Crimes conta a ordem tributária.....	11, 40
Crimes patrimoniais.....	11, 40, 41, 48, 51, 54, 59, 61, 62, 64, 66
Criminalização primária.....	11, 24, 26
Criminalização secundária.....	11, 26, 27
Direito penal.....	11, 13, 14, 15, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 27, 28, 30, 31, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 43, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66
Dívidas tributárias.....	11, 34
Extinção da punibilidade.....	11, 13, 15, 16, 17, 18, 19, 30, 31, 32, 41, 42, 47, 48, 50, 51, 52, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68
Princípio da intervenção mínima.....	11, 14, 15, 19, 20, 22, 25, 26, 30, 31, 32, 49, 52, 63
Princípio da isonomia.....	11, 22, 28, 29, 48, 54, 61, 65, 66
Princípio da proporcionalidade.....	11, 21, 22, 32
Relação penal-tributária.....	12, 52
Sistema carcerário.....	11, 22
Teoria do “Labeling Approach”.....	11, 28

ISBN 978-655376046-2



9

786553

760462